

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

L'AMORTISSEMENT

DANS LA

LOI SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE

THÈSE POUR LE DOCTORAT (Sciences juridiques)

Soutenue devant la Faculté de Droit de l'Université de Paris

le 22 Mai 1923

PAR

JACQUES NOUEL

Président : M. WAHL.
Suffragants : { M. LACOUR.
 M. MOREL.

LIBRAIRIE
DE LA SOCIÉTÉ DU
RECUEIL SIREY
LÉON TENIN, Directeur
22, Rue Soufflot, PARIS-5^e

1923

L'AMORTISSEMENT

DANS LA

LOI SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE

**La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses;
ces opinions doivent être considérées comme
propres à leurs auteurs.**

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

L'AMORTISSEMENT

DANS LA

LOI SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE

THÈSE POUR LE DOCTORAT (Sciences juridiques)

Soutenue devant la Faculté de Droit de l'Université de Paris

le 22 Mai 1923

PAR

JACQUES NOUEL

Président : M. WAHL.

Suffragants : { M. LACOUR.
 { M. MOREL.

LIBRAIRIE

DE LA SOCIÉTÉ DU

RECUEIL SIREY

LÉON TENIN, Directeur

22, Rue Soufflot, PARIS-5^e

1923



L'AMORTISSEMENT

DANS LA

LOI SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE

INTRODUCTION

La loi du 1^{er} juillet 1916 « établissant une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre », a posé certains problèmes, presque entièrement nouveaux en France, parce que dérivant de la qualité juridique particulière que prenait l'Etat-fisc vis-à-vis des particuliers.

Jusqu'en juillet 1914, pour la plupart des impôts frappant les revenus, l'Etat s'était présenté comme un créancier. La somme due, fixée par la loi suivant des modalités rigoureuses, était basée sur les signes extérieurs de la richesse, donc sans rapport nécessaire avec les bénéfices réalisés par le contribuable : c'était le système indiciaire auquel ne faisaient guère échec, et, dans une certaine mesure seulement, l'impôt foncier et l'impôt sur les valeurs mobilières.

La loi du 15 juillet 1914 établissant un impôt général sur le revenu, avait porté un coup définitif à ce système.

Pour la première fois, le législateur tentait de prendre pour assiette générale de l'impôt, non plus un critérium de leur valeur très contestable comme celui des signes extérieurs de richesse, mais bien la réalité de cette richesse en frappant tous les revenus véritables des contribuables, obligatoirement déclarés.

Ce n'était que l'amorce du nouveau système fiscal présenté avant la guerre, bien plus comme l'instrument et la conséquence d'une politique, que comme ce qu'il est et doit être : un nouveau mode de perception des impôts.

Le législateur de guerre, mis en présence de Budgets démesurément enflés de guerre et d'après-guerre, continua l'œuvre ébauchée en 1914.

La loi du 31 juillet 1917 créa à côté de l'impôt général sur le revenu les cédules où figuraient les diverses sources de revenu imposable.

La loi du 1^{er} juillet 1916, avant ces deux dernières lois, avait institué une contribution temporaire et exceptionnelle sur les bénéfices de guerre. Si presque tout en elle la sépare profondément des autres dispositions législatives imposant les revenus, si presque tous ses caractères lui assignent une place à part dans le nouvel édifice fiscal français, elle a néanmoins un caractère commun avec les lois de 1914,

1917 et 1920, c'est que comme pour elles, l'impôt est établi sur une portion du revenu réel, en l'espèce sur un revenu particulier, le bénéfice de l'exploitation, de la profession assujettie.

Pas de signes extérieurs : la taxation d'un bénéfice réel après examen des comptes par l'Administration.

L'Etat devient un co-partageant, peut-être un associé (si l'on admet qu'un associé puisse ne pas être tenu des pertes) qui, sur le montant des bénéfices supplémentaires réalisés pendant un exercice déterminé, envisagé indépendamment des autres, et pendant un petit nombre d'exercices, limité à la période de guerre et ses suites immédiates, va en prélever une part croissante et progressive allant jusqu'à 80 %.

Il n'est pas un simple créancier qui prélève une créance annuelle, fixe ou variable, sur des résultats définitifs : il discute les chiffres de bénéfice présentés par ce contribuable ; il n'est de bénéfice à son égard que lorsqu'il a été homologué par lui.

Ses droits n'existent qu'en fonction du bénéfice. Dans ces conditions on eût compris aisément que la première tâche des législateurs eût été de définir ce qu'il fallait entendre par bénéfice, puisque la notion du bénéfice réel était le pivot du nouveau système fiscal.

A défaut d'une réglementation étroite, des règles générales étaient le prélude indispensable d'un bouleversement pareil.

Le législateur, nulle part, ne s'en est préoccupé.

Il a réalisé une réforme considérable qui rompait avec toutes les traditions séculaires, qui bouleversait toutes les habitudes, toutes les comptabilités, qui heurtait de front le tempérament français, sans même envisager l'assiette de l'impôt.

Un décret du 17 janvier 1917 pris en Conseil d'Etat et passé presque totalement inaperçu des contribuables, a seul dégagé quelques notions élémentaires et très sommaires du bénéfice : de règle législative point, il n'en est pas encore intervenu.

Et si le malaise économique et fiscal actuel a d'autres causes plus lointaines et plus graves, il est hors de doute que le mécontentement unanime suscité par les impôts nouveaux vient pour une part appréciable de l'indétermination de l'impôt assis sur un bénéfice indéterminé.

Il y a peu de mois seulement que M. Fleury-Ravarin, l'éminent député du Rhône, a jeté, dans trois propositions de loi qui se complètent les unes les autres, les assises premières d'une réglementation légale. Ses propositions de loi sur le contrôle de la comptabilité dans les sociétés par actions¹ et particulièrement sur l'établissement du bilan dans les sociétés par actions² et sur la comptabilité commerciale³ ont pour but d'établir un cadre général des comp-

1. Chambre, annexe p. v. d. la séance du 22 avril 1921, n° 2543.

2. » » » » 29 » » n° 2600.

3. » » » » 18 octob. » n° 3195.

tabilités et des bilans assez souple pour laisser l'entreprise se développer sans contrainte, assez rigide pour empêcher les fraudes et dégager un bénéfice sincère, tant à l'égard des actionnaires et des intéressés qu'à l'égard des tiers et à l'égard du fisc.

Ce qui apparaît aujourd'hui comme indispensable, alors que le taux relativement faible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et des autres impôts limite l'importance des contestations, aurait dû apparaître comme fondamental lors de la création de la contribution sur les bénéfices de guerre, dont le taux exorbitant donne une importance aux moindres sommes.

C'est dans l'application de cette loi que les difficultés de détermination du bénéfice réel se montraient les plus grandes et les plus vives, car c'étaient là les premiers contacts en pareille matière, du fisc et du contribuable, sans précédents et sans règles légales, et, d'autre part, le taux de la contribution et les circonstances exceptionnelles du moment rendaient les appréciations plus délicates.

Aussi c'est dans cette loi du 1^{er} juillet 1916 qu'il nous a paru le plus intéressant de rechercher les éléments d'une étude.

*
* *

Au premier rang des problèmes que soulève la détermination de bénéfice dans la loi de 1916 il en

est un dont l'importance est considérable, tant par l'intérêt juridique qui s'y attache, que par l'importance des chiffres en jeu et les répercussions qu'il a sur la vie extérieure et intérieure de l'entreprise : c'est le calcul de l'amortissement.

Comment la question se pose-t-elle ?

Si l'assujetti est un commerçant, dont les opérations se bornent à acheter pour revendre, un commissionnaire, qui, souvent, n'aura même pas les marchandises en magasin et dont tout le travail se règlera dans un bureau par un jeu d'écritures, la détermination du bénéfice et, par là même, la part de l'Etat, seront établies avec une facilité relative une fois fixées quelques règles de répartition, et la porte sera laissée très peu ouverte aux contestations avec le fisc.

Dans cet ordre d'idées, tout autre va être la situation de l'assujetti industriel — nous prendrons pour type la société anonyme industrielle, c'est-à-dire fabriquant ou transformant un produit, car c'est là que les problèmes se présentent les plus purs et les plus dégagés de circonstances particulières.

Cet assujetti, en effet, a des bénéfices certains : sa prospérité est indéniable, mais ce n'est plus un jeu d'écritures, une balance de comptes, dont chacun représente une somme fixe et actuellement déterminée, qui va faire connaître ses bénéfices ; c'est une opération d'une complexité singulière : le bilan industriel.

Dans ses deux comptes généraux qui se balancent,

actif et passif ; dans son compte de profits et pertes spécial à l'année qui finit, vont entrer des éléments de valeur déterminée, mais aussi des postes dont la valeur est susceptible de varier infiniment, subjectivement et objectivement.

Quels seront-ils ? Avant tout des postes d'actif qui représenteront les moyens de production de l'entreprise, ses immobilisations, immeubles, terrains éventuellement, usines, matériel, machines, etc... et, suivant que l'on adoptera telle ou telle détermination de la valeur de ces postes, les bénéfices varieront considérablement.

Ils ne représentent pas une valeur facilement appréciable suivant un critérium sûr et, même en admettant que le fisc et l'assujetti s'accordent au premier jour de la contribution sur cette valeur, chaque jour qui passera modifiera l'évaluation primitive.

Le temps, l'usure, pour ne parler que d'eux, déprécieront les valeurs ; d'autres causes, au contraire, pourront contrebalancer cette action ; mais, à n'envisager que la perte de valeur subie à chaque exercice, dans quelle mesure calculer cette perte annuelle ? Comment attribuer un ordre de grandeur à quelque chose qui n'est pas mesurable ?

La constatation et la mesure de la dépréciation subie à chaque bilan annuel, c'est l'amortissement.

Si l'Etat devenait un co-partageant perpétuel ou pour un laps de temps très long (ce qui est réalisé

dans l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux), la question revêtirait une acuité bien moindre, car, après quelques froissements et quelques divergences, on se mettrait bien d'accord ; l'Etat, sachant qu'en fin de compte il retrouvera les sommes réservées laisserait faire ; mais la contribution des bénéfices de guerre est limitée à quelques exercices : les intérêts vont se heurter, car ils sont diamétralement opposés.

L'assujetti va essayer de faire admettre les amortissements les plus larges possibles qui tendront à supprimer les bénéfices et par là, la matière imposable.

L'Etat, au contraire, usant du droit du plus fort et invoquant sa misère, va chercher à limiter les amortissements pour percevoir plus.

Tel est le conflit que nous allons examiner.

Avant d'aborder l'étude de l'amortissement dans la loi sur les bénéfices de guerre, qui constitue à proprement parler notre sujet, il est nécessaire d'examiner de façon générale l'amortissement dans ses caractères dominants.

Nous pourrions alors constater que sa théorie juri-

dique et pratique est dominée par l'idée de dépréciation.

Ce sera l'objet d'une étude préliminaire.

*
* *

Est-ce à dire que la loi de 1916 ait consacré la théorie générale de l'amortissement en basant ses dispositions sur la constatation et la mesure de la dépréciation ? Telle est la question qui se posera au début de notre première partie.

Après l'examen des textes et de leur préparation au Parlement, nous verrons que la loi a adopté un double critérium.

— pour l'amortissement habituel, les règles antérieurement suivies par l'entreprise, ce qui constitue évidemment un forfait de dépréciation, mais nous éloigne beaucoup de la mesure de la dépréciation.

— pour l'amortissement supplémentaire, les règles de la dépréciation.

Nous aurons alors à étudier l'application de ces règles légales, et leur déformation en pratique dans la jurisprudence des juridictions chargées de les interpréter.

L'amortissement en droit commun.

L'amortissement en droit commun que nous envisageons ici est l'amortissement industriel qui porte sur les actifs industriels, immobilisations, mobiliers ou matériels, à la différence de l'amortissement financier qui porte sur des valeurs et pour lequel les règles de l'amortissement industriel n'ont pas à jouer.

Indiquons toutefois qu'il peut y avoir transposition des deux amortissements et remplacement en fait l'un par l'autre.

Nous avons indiqué tout à l'heure le mécanisme de l'opération d'amortissement. Examinons-le plus en détail et, tout d'abord, indiquons ce qui se passe en pratique.

L'entreprise a consacré au début de son existence des sommes déterminées à la construction de ses usines, à l'achat du matériel, etc...

Elle porte à l'actif du bilan les sommes sous les différentes rubriques qu'elles concernent ; elles représentent tout ou partie des capitaux immobilisés dans l'affaire ; comme contre-partie, au passif, le capital.

Tel est le premier état du bilan et, au fur et à mesure de la marche de l'affaire, des comptes nouveaux surgissent à l'actif et au passif.

Les constructions pas plus que les machines ne sont éternelles ; le temps, l'usure, les perfectionne-

ments, les changements de modes pour certaines industries, etc... font que d'une année à l'autre, d'un bilan à l'autre, les immobilisations diminuent de valeur et ne représentent plus les sommes portées à l'actif, parce qu'elles ont subi une dépréciation, et, chaque année, si l'on n'y remédie pas, la disproportion entre la valeur originaire et la valeur réelle s'accroîtra jusqu'au moment où la valeur réelle sera nulle, l'usine étant à reconstruire, le matériel à remplacer. A ce moment, si l'entreprise a distribué les bénéfices à ses actionnaires sans constituer de réserves et sans amortir, son capital immobilisé sera perdu parce qu'il n'aura pas été tenu compte de la dépréciation.

La constatation de cette dépréciation annuelle et le redressement du bilan nécessité par sa réparation, c'est l'amortissement.

Chaque année, la valeur de la dépréciation devra être portée au bilan en contre-partie de la valeur attribuée aux immobilisations lors de l'exercice précédent.

Deux modes principaux seront employés en pratique : soit diminuer chaque année de la somme consacrée aux amortissements, la valeur attribuée à l'actif, aux immobilisations, qui tendront ainsi vers zéro. L'inconvénient de ce système est que la seule lecture du bilan ne renseignera pas sur l'état actuel de l'en-

treprise par rapport au passé et aux valeurs originaires.

Soit, procédé plus général et préférable; porter au passif, comme contre-partie des postes d'actif à amortir, un compte d'amortissements qui s'augmentera chaque année jusqu'à les contrebalancer.

Ce ne sont d'ailleurs que des procédés matériels ; il en est d'autres : leur étude est sans intérêt pour nous.

*
* *

L'idée maîtresse de l'amortissement est donc l'idée de dépréciation ; il n'y a amortissement que parce qu'il y a dépréciation et, en revanche, toutes les fois qu'il y aura dépréciation, pour tous les actifs, quels qu'ils soient, il devra y avoir amortissement.

Il n'entre pas dans notre sujet d'étudier de façon développée l'amortissement ordinaire : il est cependant nécessaire d'en dégager les caractères essentiels et particulièrement ceux qui influenceront sur sa détermination dans la loi des bénéfices de guerre.

*
* *

La dépréciation représente une perte, perte qui ne se manifeste pas d'elle-même au bilan par un versement d'argent, par une dette dont le montant s'inscrit aux comptes passifs, mais qui n'en existe pas moins.

Légitimité de l'amortissement.

Le principe de l'amortissement ne peut donc être sérieusement contesté.

Est-ce à dire que ce principe soit explicitement indiqué dans nos lois ? On conçoit l'importance de pareille question.

Si le fisc pouvait n'attribuer à l'amortissement que la valeur d'une règle facultative, qui jouerait dans certains cas à l'exclusion de certains autres et qui dépendrait de son appréciation, sa situation vis-à-vis des assujettis serait très forte.

Nous venons de voir par ce qui précède que l'amortissement était une nécessité pratique, mais nulle part la loi française ne le prévoit, ni ne le fixe. Si l'on s'en tient aux textes de loi, il n'est pas obligatoire, puisque la loi ne l'exige pas ; mais il est universellement appliqué et les règles qui régissent les sociétés ainsi que les particuliers, supposent et imposent son existence.

En effet, les dispositions du code de commerce et l'article 34 de la loi du 24 juillet 1867, établissent l'obligation de l'inventaire et du bilan. Cette règle ne peut se comprendre que si l'attribution de valeur aux comptes actifs est sincère ; elle serait fictive et fantaisiste si l'on donnait une valeur intégrale à des

comptes d'actif qui, par l'usure et la dépréciation, n'en ont plus qu'une fort diminuée.

Ceci est en dehors de toute clause, de toute prévision du pacte social et il était à peine besoin que des arrêts vinssent affirmer la légitimité de l'opération. « Tout commerçant, s'il veut faire un inventaire sincère et régulier, doit tenir compte de la dépréciation de son matériel et de ses immeubles ; un semblable amortissement est de droit et n'a pas besoin d'être prévu par le pacte social ¹ ».

Et la règle de la fixité du capital social qui constitue le gage public des créanciers, l'interdiction des dividendes fictifs prévues par les articles 44 et 45, de la loi du 24 juillet 1867, rendent encore l'amortissement nécessaire.

Le non-amortissement, soit l'attribution de valeurs supérieures à la valeur réelle des postes actifs, ferait apparaître des bénéfices fictifs par cette inflation et le compte général du bilan serait augmenté en trop de toute la valeur disparue et non amortie.

Il ne peut, en effet, par définition, tout au moins dans la théorie française et continentale, y avoir bénéfice que si le capital se retrouve intact au bilan après défalcation de toutes charges, dépenses, frais généraux, dettes, etc...; et le capital n'est plus intact si, en réalité, un de ses comptes a perdu une partie

1. Lyon, 31 juillet 1897. J. S. 1898, p. 216.

de sa valeur. Pour être sincère le bilan devra faire la balance de tous les comptes réels : toute distribution de dividendes qui ne respecterait pas ces principes, pourraient être une distribution de dividendes fictifs.

Les règles de l'amortissement.

Il n'était donc pas nécessaire qu'une loi vînt en France exiger l'amortissement. Son principe résulte suffisamment de l'ensemble des obligations légales imposées aux sociétés et aux particuliers et de la pratique constante : il a force de loi à l'égard du fisc.

Mais là s'arrête l'influence de la règle. La pratique, pas plus que les textes qui admettent implicitement l'amortissement, n'ont pu lui donner un statut et des cadres précis. Les difficultés resteront entières pour l'application des amortissements.

En face du fisc qui critique les amortissements et les passe au crible, les assujettis n'auront pas la ressource de se retrancher derrière la loi et la règle coutumière, puisque rien de tel n'existe.

Nous allons voir que cette situation n'est pas particulière à la France et ne doit pas être attribuée, comme on serait tenté de le croire, à l'ancienneté des lois qui régissent la matière.

A l'étranger en effet, il est certains pays tels que

l'Italie où, comme en France, la nécessité de l'amortissement n'est pas indiquée par la loi.

Dans certains pays, au contraire, il est visé par des textes de loi ; en Belgique, la loi de 1873, dans son article 62, parle des amortissements nécessaires ; en Suisse, le code fédéral des obligations dans son article 656 ; en Autriche, l'ordonnance impériale de 1899.

En Allemagne, l'article 261 du Neues Handelsgesetzbuch, en fixant les règles sur la valeur à attribuer aux divers postes d'actif a, dans son paragraphe 3, stipulé que « les établissements et autres effets, « non destinés à la revente, mais à l'exploitation permanente, devraient être inscrits pour leur prix d'achat ou de revient, malgré les dépréciations, pourvu qu'il soit fait état d'une déduction correspondant à la dépréciation. »

Voilà donc une loi qui exige l'amortissement des biens affectés à l'exploitation permanente ! Mais fait-elle autre chose que l'exiger et régler de façon très générale son mode ?

Elle ne le régit pas de façon précise ; elle ne l'enferme pas dans des limites déterminées et n'établit pas les règles légales qui s'imposaient. Tout est laissé, mode, taux, application, à la discrétion des entreprises.

Ainsi il n'est pas de législation, même récente, qui envisage l'amortissement comme une obligation renfermée dans des règles strictes : aucune ne donne les

règles à suivre. Et pourtant la matière est d'importance et vaudrait que la loi s'y arrêtât, si la loi y pouvait quelque chose.

Mais la raison principale de son silence c'est que des principes stricts et déterminés ne peuvent s'appliquer à toutes les entreprises.

D'une part, les conditions de leur existence individuelle sont aussi différentes qu'il est possible et, d'autre part, à la base de l'amortissement, de l'appréciation en argent d'une immobilisation, il est une notion qui n'a aucune fixité : c'est la valeur.

La valeur.

Il était déjà fort difficile d'apprécier, lors de l'apport en société, la valeur des biens apportés de façon exacte, et, devant les tendances contraires, les intérêts opposés des apporteurs et des actionnaires, devant les fraudes faciles pour les apporteurs maîtres de la société à ses débuts, la loi a dû intervenir. Les apports sont vérifiés, les valeurs attribuées sont déterminées par un contrat déballu entre les parties intéressées : ce serait tout au moins le désir de la loi, si la réalité ne rendait très illusoire cette mesure législative.

Mais les difficultés deviennent vite beaucoup plus grandes encore ; ces biens dont la valeur avait été fixée d'un commun accord ont servi à l'entreprise, ont

créé sa marche journalière et par le fait même de leur emploi et de leur affectation se sont usés. Les bâtiments ont été ébranlés par les trépidations, les toitures ont souffert, les machines ont pris du jeu, les digues de l'usine à force hydraulique se sont fissurées.

Ils rendent encore actuellement les mêmes services, l'usine marche, crée ou transforme des produits ; mais combien de temps cela va-t-il durer ? Il va falloir peut-être sous peu changer le matériel, relever les murs branlants ; la capacité de travail industriel qui s'exprime par un potentiel présent et futur, n'est plus la même : la valeur n'est donc plus la même : elle diminue à chaque jour d'usage, mais dans quelle mesure.

Qu'est-ce donc que cette valeur changeante ? Est-ce la valeur de déboursé ; est-ce la valeur d'échange objective qui doit mesurer le prix qu'une autre personne donnerait ; est-ce la valeur d'emploi subjective qui mesure l'utilité personnelle qu'a la chose dans les conditions spéciales où elle est placée, pour l'entreprise qui la détient ?

C'est ce que les auteurs allemands Lehmann, Rhem (*Die Bilanzen der Aktiengesellschaften*), Veit-Simon (*Bilanzen der Aktiengesellschaften*) ont particulièrement recherché, ainsi que Dreyfus en France (Amortissement dans les sociétés anonymes : thèse).

La valeur d'après eux est une opinion qui doit tenir compte : 1° de la satisfaction personnelle ; 2° de l'ar-

gent que certaines personnes voudraient donner en échange. C'est cette combinaison qui doit nécessairement exister entre les éléments disparates de la valeur qui a amené Rehm à formuler ainsi sa définition : la valeur d'une chose est la valeur d'affaire que possède l'objet par le fait qu'il appartient à l'entreprise.

Il est aisé de concevoir combien cette valeur en grande partie subjective est difficile à apprécier à tous moments de l'entreprise. Un matériel ancien peut faire parfaitement son service dans une usine adaptée à son emploi depuis longtemps, alors que partout ailleurs il ne vaudrait que le poids de la ferraille.

Si les deux moments de maximum et de minimum de valeur pouvaient être déterminés exactement, le problème serait en partie résolu : le maximum de valeur est généralement pour l'entreprise le moment où l'emploi commence, mais le minimum, le moment où le matériel ne vaudra plus rien, où les bâtiments devront être reconstruits, comment le déterminer ? Il variera tellement suivant les circonstances particulières à chaque entreprise, suivant le travail, l'entretien pour ne citer que celles-là sans tenir compte des facteurs extérieurs — et alors, s'il est impossible de calculer la durée d'usage, comment mesurer de façon même approximative la dépréciation annuelle dans chaque inventaire, en dehors des faits de dépréciation positive et palpable.

On ne peut procéder que par tâtonnements, par

systèmes, par forfaits tenant plus ou moins compte de l'expérience ; mais de système pratique mesurant la dépréciation à chaque bilan, il n'en est pas ; il ne peut y en avoir.

Si l'entreprise exploite une concession de durée déterminée, de chemins de fer ou de tramways électriques par exemple, elle pourra mesurer exactement le temps d'amortissement, puisque, en fin de concession, elle sait qu'elle devra abandonner tout son matériel à la personne administrative concédante ; mais ce ne sera pas là un vrai amortissement basé sur la dépréciation et c'est un cas très isolé où la diminution de valeur et le temps de la diminution pourront être appréciés d'avance. Presque toujours ces deux notions seront indéterminées ; et ceci est vrai, que la dépréciation soit quantitative ou qualitative selon la définition de Veit-Simon, quantitative pour les mines qui s'épuisent par l'extraction journalière sans qu'une durée fixe puisse lui être assignée, qualitative pour les usines dont la valeur objective et subjective diminue chaque année.

Les modes.

De cette imprécision forcée résulte qu'il existe des pratiques très différentes pour traduire l'amortissement en chiffres.

Tout d'abord des entreprises n'amortissent que si elles constatent une dépréciation palpable.

Au contraire, d'autres amortiront tous les travaux neufs au premier jour de leur exécution, en leur attribuant du jour de leur entrée dans l'entreprise une valeur nulle ; il est à peine besoin de remarquer qu'une telle manière de procéder crée une réserve beaucoup plus qu'un amortissement.

Un certain nombre de sociétés, suivant une pratique fâcheuse, n'amortissent que lorsqu'elles ont des bénéfices : elles calculent souvent en effet leurs amortissements sur le chiffre des bénéfices ; et, non, ce qu'elles devraient faire, sur l'actif global de la société avant détermination des bénéfices.

Dans une entreprise bien conduite et dont les bilans expriment la situation réelle, l'amortissement doit être sans relation avec les bénéfices.

Des entreprises nombreuses amortissent suivant les résultats, soit en affectant aux amortissements une proportion des bénéfices, soit sans aucune règle donnée en leur attribuant un chiffre arbitraire et sans corrélation précise avec les bénéfices constatés.

La plupart des entreprises procèdent d'une manière plus raisonnée et plus scientifique, mais là encore les moyens qu'elles emploient sont variables et très approximatifs :

Soit des annuités égales dont le montant peut être diversement apprécié : il est posé en principe que la

durée d'usage ne doit pas dépasser un temps fixé à forfait ; souvent dans l'industrie les chiffres adoptés sont 20 ans pour les immobilisations (usines, bâtiments, etc.), 10 ans pour le matériel, ce qui représente des annuités égales de 5 % et 10 %. Il est évident qu'une telle méthode, si elle conduit à des résultats très satisfaisants au point de vue de la marche générale de l'entreprise, de ses finances et de sa solidité, n'exprime pas la réalité.

Pour s'en rapprocher certains auteurs¹ préconisent, et à leur suite certaines entreprises pratiquent l'amortissement croissant. Les premières années sont dégrevées des charges trop lourdes ; cela permet souvent de faire apparaître et de distribuer des bénéfices dans les premiers exercices, alors que la marche générale de l'affaire n'est pas en plein rendement, et que les charges d'amortissement normal seraient trop lourdes.

Il y a, nous semble-t-il, quelque inconvénient à procéder ainsi ; si l'usure est moindre dans les premières années et les charges diminuées sans grand danger pendant cette période, il n'en reste pas moins qu'il est au début qu'il faut faire montre d'une grande prudence et rechercher le plus possible la constitution des réserves.

Au contraire certaines sociétés qui ont pour objet l'exploitation de choses très durables telles que les

1. DECUGIS. J. S. 1906, p. 246.

navires, adoptent comme forfait de dépréciation annuelle un pourcentage du prix nouveau porté chaque année après amortissement et non plus un pourcentage de la valeur portée au premier bilan ; c'est le mode employé par plusieurs compagnies de navigation, par les Messageries Maritimes par exemple. Cet amortissement décroissant laisse une marge de valeur aux immobilisations et ne les réduit jamais à zéro. Il se rapproche ainsi de la réalité, car quelles que soient l'usure et la dépréciation, un navire vaudra toujours une somme importante, ne fût-ce que par les matériaux de démolition.

Amortissement et réserve.

Quel que soit le chiffre ou le mode de l'amortissement ou le procédé matériel qui le fasse apparaître au bilan, c'est la détermination de son caractère réel qui constitue la question importante, ainsi que l'ajustement de la dépréciation réelle et de la mesure qui en a été faite.

Nous avons pu voir, et tout notre exposé a tendu à cela, combien délicate était cette mesure et combien approximative était l'opération.

Nous avons essayé d'en dégager quelques raisons principales : l'incertitude de la notion de valeur au premier rang et ses conséquences immédiates, l'absen-

ce de disposition de loi réglant l'amortissement et les tâtonnements en pratique.

Le terrain sera très mouvant sur lequel vont se poursuivre les discussions avec le fisc ; un seul point reste assuré, la légitimité de l'amortissement. Tout le reste est flottant et les difficultés vont être des plus grandes pour le fisc.

Un particulier, une société déterminent déjà très malaisément pour eux-mêmes le chiffre des amortissements réels et ne peuvent faire le point de départ exact de la proportion de dépréciation qu'ils contiennent.

Ceci d'ailleurs leur importe peu en général, parce qu'ils auront toujours avantage à forcer le chiffre des amortissements ; les fonds de roulement en seront augmentés, car les déductions portées de ce chef au bilan seront des comptes d'ordre qui diminueront d'autant les bénéfices distribuables sans faire sortir quoi que ce soit de l'entreprise : les immobilisations, capitaux improductifs, seront diminuées et remplacées par des capitaux argent. C'est que tout ce qui dépassera la dépréciation ne sera plus amortissement, mais réserve.

La réserve est dans une entreprise toute somme mise de côté par prévision, toute épargne en vue d'une dépense déterminée, ou plus largement en vue des années mauvaises.

C'est toute somme soustraite à la distribution des

bénéfices et prise sur le bénéfice net obtenu après déduction de toutes les charges, amortissement compris.

Le domaine de l'amortissement et de la réserve paraît donc très nettement délimité à première vue : l'amortissement est une charge nécessaire qui grève l'entreprise et qui doit exister sans corrélation avec les bénéfices ;

La réserve est en étroite dépendance des bénéfices et ne peut exister sans eux : elle est inséparable de l'idée de prévoyance.

Mais l'amortissement et la réserve vont se toucher lorsque les amortissements seront supérieurs à la dépréciation : il y aura réserve pour toute la part qui dépassera cette dépréciation ; ceci encore une fois importera peu à l'entreprise particulière. Elle ne peut y avoir qu'avantage, car la réserve est d'importance fondamentale, dans la société par actions particulièrement. En effet, l'actionnaire a limité par avance, sa mise sociale à une somme versée par lui : il est irresponsable pour le surplus et, lorsque l'entreprise traverse une crise, elle ne peut se retourner vers ses actionnaires en leur demandant un versement supplémentaire : ils n'y sont pas tenus et si elle a besoin de fonds, elle doit recourir à des modes très onéreux : découverts en banque, création d'obligations, augmentation de capital, lorsque la situation de l'affaire permet ces expédients.

La réserve évite ces difficultés et joue le rôle de ré-

gulateur. Ce que les actionnaires perdent en non distribution annuelle, ils le retrouvent en sécurité, en force accrue de l'entreprise, qui peut se développer d'elle-même et ils récupèrent en cours et en fin d'entreprise toute la valeur épargnée.

L'entreprise particulière, si elle est bien conduite, tendra donc à des amortissements supérieurs à la dépréciation : mais ce qui peut convenir aux actionnaires ne peut convenir au fisc, car on conçoit que la réserve et l'amortissement ne soient pas mis par lui sur le même pied.

La réserve est par essence facultative : elle est une répartition de bénéfices et non pas une charge de l'entreprise. Il ne tiendrait, si elle était admise par le fisc, qu'à l'assujetti de faire disparaître tous les bénéfices dans les réserves ; il était donc nécessaire, au moins, de limiter strictement la réserve dans la loi des bénéfices de guerre : nous verrons plus tard que la réserve a été prohibée complètement, solution par trop radicale, mais inattaquable aujourd'hui en fait et en droit.

Le fisc va raisonner ainsi : toute partie des amortissements qui ne représente pas la contre-partie d'une perte effective est un bénéfice irrégulièrement soustrait à la contribution — et la mesure peut être large, les chiffres très élevés ; on aperçoit l'intérêt fondamental du fisc de préciser la distinction de l'amortissement et de la réserve pour éviter les évasions.

Sa tâche lui sera rendue très difficile, en l'espèce, par de multiples causes.

La dépréciation envisagée par un particulier est appréciée par lui, au moment où il se place, par rapport à la situation générale de l'entreprise. Ce qu'il envisage avant tout, c'est la continuité des résultats.

Si, par suite d'exercices déficitaires, la dépréciation n'a pu être contrebalancée, les amortissements seront pour lui nécessaires tant que la perte ne sera pas rattrapée. Il ne pourra donc auparavant être question, à son point de vue, de réserve.

Le fisc, au contraire, co-partageant pour une période déterminée et limitée aux exercices de guerre, considérera l'annuité des résultats et chaque exercice à part des autres. Ne pourra figurer dans chaque exercice que la part de dépréciation correspondant à cet exercice : d'où une source de conflits dus à ce que les points de vue s'opposent radicalement.

De plus vont intervenir les circonstances exceptionnelles traversées, les difficultés d'approvisionnement, de réparations, de main-d'œuvre, les fournitures de guerre, toutes les causes qui bouleversent la marche normale des entreprises et par là même le jeu normal de leur usure et de leur amortissement.

Le fisc va être obligé de compter avec tout cela. S'il admet trop largement les amortissements, s'il laisse à chaque exercice s'y introduire une part de réserve, la matière imposable sera diminuée d'autant.

Si, au contraire, il réduit trop les amortissements, c'est l'assujetti qui va se trouver lésé, son capital restant amoindri sans rétablissement, et le taux de la contribution ne lui permettra guère de compensation sur les bénéfices qui lui sont laissés.

Le critérium sera difficile, sinon impossible à trouver, qui permettra de distinguer les amortissements des réserves : autant de questions de fait se poseront le plus souvent.

Voilà quelques-unes des grosses difficultés en face desquelles le législateur de 1916 se trouvait, en matière d'amortissement, au seuil de son œuvre.

Nous verrons tout à l'heure comment il les a résolues ou plutôt comment il a essayé de les tourner.

Mais auparavant, il est intéressant d'examiner si quelque point de comparaison peut être trouvé entre la situation de l'Etat et celle de quelque autre intéressé aux bénéfices, et si des problèmes du même genre ont déjà reçu une solution qui pourrait présenter des points de contact.

Les conflits antérieurs.

Il est bien évident qu'il ne faut pas songer à comparer de tout point des situations éminemment dissemblables. Entre l'Etat, co-partageant forcé, introduit dans l'affaire par la loi, et un intéressé aux bénéfices qui tient ses droits d'un contrat et qui est limité par la

force même aux clauses de ce contrat, il y a un abîme, mais il est précisément utile de montrer la différence entre le traitement que la jurisprudence réserve à l'intéressé aux bénéfices et celui que la loi et les juridictions spéciales ont attribué à l'Etat, pour mesurer l'étendue exceptionnelle du privilège qui lui est attribué.

Quels intéressés pouvaient donc et peuvent aujourd'hui, en dehors du fisc, critiquer les amortissements d'une société anonyme ?

Ce ne sont pas les actionnaires ; ils ont, dans les assemblées diverses, les droits et prérogatives que la loi et le pacte social leur ont réservés. Ils sont soumis à leurs règles et, sauf certains cas, si leur critique des amortissements, qu'ils les trouvent exagérés ou insuffisants, n'est pas ratifiée par l'assemblée, ils ne peuvent se plaindre. Leur intérêt bien compris, nous l'avons vu, n'est d'ailleurs pas lésé par des amortissements exagérés.

Ce ne sont pas non plus les obligataires ; liés par un contrat précis à la société, ils n'ont pas le droit d'ingérence dans ses affaires, et ils ont droit à l'intérêt de leur argent comme créanciers et non comme associés.

Il faut donc, pour qu'il y ait conflit véritable, d'autres intéressés, qui n'aient point de droit d'ingérence dans les affaires de l'entreprise, car leur droit une fois exercé rendrait leur protestation inopposable,

mais qui aient des droits sur une partie des bénéfices. Nous allons les trouver dans la catégorie des porteurs de parts de fondateur et des employés intéressés aux bénéfices.

Nous n'entendons naturellement pas entrer dans la discussion, toujours renouvelée, qui s'élève à propos des parts de fondateur, ni même prendre parti sur la nature juridique de ces titres.

L'interprétation diverse du contrat qui lie les porteurs à la société, l'attribution par conséquence d'une nature juridique différente, ont guidé beaucoup de décisions, qui ont statué en ne considérant que ce point de vue. Il y a donc là un élément tout à fait étranger à notre sujet. De même, pour l'employé intéressé, la discussion s'est d'abord élevée sur l'interprétation du contrat qui le lie à son patron.

La jurisprudence est très confuse, d'abord parce que ce sont autant de questions de fait qui se posent, et peut-être ensuite parce que les directives générales ne sont pas encore tout à fait dégagées.

Les assemblées générales, en principe, ont des pouvoirs absolus sur les comptes et sur les amortissements, mais on voit immédiatement que leurs pouvoirs doivent néanmoins subir une restriction car, de par leur seule volonté, elles supprimeraient tous les droits des porteurs de parts en exagérant les amortissements et en constituant des réserves.

De même le patron, vis-à-vis de l'employé intéressé, pourrait réduire à néant les droits de ce dernier.

Il fallait donc, quelle que fût la théorie et les divergences sur les questions juridiques des droits des porteurs de parts et des employés intéressés, leur donner une arme contre cet abus de droit qui les lèserait gravement.

En effet, l'employé intéressé, comme la catégorie importante des porteurs de parts qui n'a pas de droit à la liquidation de la société, n'est bénéficiaire de sa part annuelle que pour un laps de temps déterminé.

C'est cette arme nécessaire que, par des solutions d'espèces, la jurisprudence leur a donnée. Il ne fallait pas, d'autre part, aller trop loin, car c'eût été gêner le développement normal et utile des entreprises, que de sacrifier les intérêts généraux et d'avenir de l'affaire aux exigences égoïstes d'intérêts momentanés.

C'est en somme le même problème qui se posait pour le législateur au moment de l'élaboration de la loi du 1^{er} juillet 1916.

L'amortissement dans la loi des bénéfices de guerre

Voici donc réunis quelques-uns des éléments du problème. Ils montrent les difficultés en face desquelles se trouvaient le législateur et, après lui, le fisc, dans l'appréciation des amortissements.

Comment allait-on arriver à une détermination précise et à des règles à la fois assez fixes, pour constituer des lois et assez souples pour s'appliquer aux cas particuliers ?

Le législateur crut y parvenir en élaborant la loi du 1^{er} juillet 1916 et en instituant des juridictions spéciales chargées de juger les conflits.

Une loi hâtive ne pouvait résoudre le problème composite qui se présentait.

Chercher le sens de ses dispositions, l'esprit qui a présidé à leur élaboration et les conclusions que l'on peut essayer d'en tirer, tel est l'objet de la première partie de nos explications.

Le système des juridictions créé de toutes pièces par la loi de 1916 ; les commissions instituées par elles pour appliquer la loi ont élaboré une jurisprudence abondante.

A l'heure où nous écrivons, leur tâche est en grande partie remplie, et, si les affaires à juger sont encore très nombreuses, du moins les directives sont fixées et les décisions coordonnées.

C'est à l'examen de cette jurisprudence que nous nous attacherons dans une seconde partie.

PREMIÈRE PARTIE

La Loi du 1^{er} Juillet 1916.

C'est en pleine guerre, devant l'accroissement des dépenses qui paraissait déjà invraisemblable à cette époque, devant l'effroi qu'inspirait la planche aux assignats, sans cesse en travail, que la contribution sur les bénéfices de guerre fut votée.

L'idée maîtresse de la loi du 1^{er} juillet 1916 a été de frapper l'excédent de bénéfice dû aux circonstances exceptionnelles amenées par la guerre, alors que la loi de l'offre et de la demande et toutes les lois économiques naturelles de la concurrence avaient été faussées dans leur essence.

Il n'entre pas dans notre cadre de faire l'étude de cette loi dans toutes ses dispositions et nous nous bornerons à n'envisager que celles qui intéressent strictement notre sujet. Ecartons donc immédiatement tout ce qui concerne les bénéfices dits exceptionnels, c'est-à-dire réalisés par un contribuable non patenté, ou qui fait un acte de commerce accidentel ou en dehors de sa profession habituelle, pour ne retenir que les

bénéfices dits supplémentaires, c'est-à-dire réalisés par un contribuable patenté, en excédent de ses bénéfices ordinaires ou d'un bénéfice forfaitaire considéré comme ordinaire.

C'est seulement pour ces bénéfices supplémentaires que se poseront les problèmes soulevés par l'amortissement ; nous n'aurons à envisager qu'eux seuls dans notre étude.

CHAPITRE PREMIER

Les Textes.

Nous venons de voir par la seule définition du bénéfice supplémentaire, qu'il s'agit pour la détermination de l'impôt, de calculer un excédent de bénéfice. La valeur de cet excédent est obtenue par la comparaison entre le bénéfice réalisé pendant les périodes d'imposition prises une à une, et un bénéfice type admis comme normal.

Pour fixer le premier terme de comparaison, soit le bénéfice normal, le législateur a laissé le choix entre plusieurs modes ; soit « le bénéfice constitué par « la moyenne des produits nets réalisés au cours des « trois exercices antérieurs à 1914 », article 2 ;

Soit, le forfait de trente fois le principal de la patente, article 5 ;

Soit le forfait de 6 % des capitaux engagés, art. 2. ; sans qu'ils puissent être évalués à moins de 5.000 fr.

Quant au deuxième terme de comparaison, soit le bénéfice réalisé en période d'imposition, le législateur stipule :

« Article 3. — Le produit net, en période de guerre,
« est calculé en établissant le bilan pour chaque entre-
« prise, suivant les règles antérieures propres à cette
« entreprise, notamment en déduisant, s'il y a lieu,
« les sommes nécessaires à la réserve légale et celles
« qui sont habituellement réservées à l'amortissement
« des bâtiments et du matériel.

« Sont en outre déduites du bénéfice supplémen-
« taire établi comme il est dit ci-dessus, pour obtenir
« le bénéfice imposable, sous réserve de la revision
« prévue au 3^e paragraphe de l'article 15 :

« 1^o Les sommes destinées aux amortissements
« supplémentaires nécessités, soit par les déprécia-
« tions exceptionnelles du matériel, résultant d'une
« prolongation de la durée journalière du travail nor-
« mal, soit par le fait d'installations ou de dépenses
« spéciales effectuées en vue de fournitures de guer-
« re... »

Voilà, pour notre étude, tout l'essentiel des dispositions de la loi de 1916. La détermination du bénéfice imposable ne peut s'obtenir sans celle des amortissements et c'est la première préoccupation du législateur de les fixer.

Comment les comprend-t-il et comment les règle-t-il ?

Les dispositions de la loi du 1^{er} juillet 1916, nous venons de le voir, paraissent très simples : l'amortissement, pour elle, est une charge de l'assujetti ; il

n'est de bénéfice imposable qu'après déduction des amortissements.

Ces déductions des amortissements sont de deux sortes :

1° L'amortissement habituellement pratiqué ;

2° En plus de cet amortissement, s'il y a lieu, l'amortissement supplémentaire et exceptionnel, spécial aux usines travaillant dans des conditions anormales, soit du fait de la prolongation des heures de travail, soit du fait de la fabrication des fournitures de guerre.

Cette distinction de l'amortissement habituel et supplémentaire ou exceptionnel, nous la retrouverons dans toute notre étude. Elle sera la base de notre travail et nous ne ferons ainsi que suivre, dans son ordre extérieur au moins, la loi de 1916.

Mais, avant d'aller plus loin et de voir ce que signifient pratiquement et théoriquement ces dispositions et comment elles ont été appliquées, il est une question qu'il est fort intéressant d'examiner : c'est celle du principe sur lequel repose la déduction de l'amortissement habituel et la genèse législative de ce principe.

En effet, si, pour l'amortissement supplémentaire ou exceptionnel la loi institue implicitement la mesure de la dépréciation supplémentaire, nécessitée par les conditions anormales, et pose ainsi surtout une question de fait, au contraire, pour les amortissements habituels, elle procède, ou semble au moins procéder

tout autrement, en créant la règle des pratiques antérieurement suivies.

**Le principe de l'amortissement habituel
et le législateur.**

L'idée dominante, en effet, qui ressort en matière d'amortissement normal des textes, est cette idée d'habitude antérieure que la loi prend encore la précaution de renforcer, en stipulant que le bilan sera établi suivant les règles antérieurement suivies.

La balance devra toujours être tenue égale entre les deux périodes envisagées, et la comparaison devra toujours être établie.

Cette disposition respecte l'indépendance de l'assujetti, puisqu'elle paraît interdire au fisc, comme à l'assujetti lui-même, la modification des règles antérieures. Elle paraît parfaitement nette et précise et semble ne pas laisser place à des contestations ; et pourtant son application en soulève de très importantes. Il nous faudra voir s'il a été respecté de façon scrupuleuse par les juridictions chargées d'appliquer la loi.

Ce n'est pas d'ailleurs sans difficultés et sans lutte que ce principe a été adopté et consacré par la loi de 1916.

C'est à propos de cette disposition, ou plutôt de la

question plus générale de l'établissement du bilan, qui l'englobait, que les idées allaient se heurter dans la discussion au Parlement, politiques autant que fiscales ou économiques.

Il s'agissait, en effet, d'une question de principe qui allait dominer tout le calcul de la contribution ; admettrait-on comme base les bilans établis suivant les règles ordinaires de la comptabilité industrielle, pourvu qu'elle soit sincère et véritable, les règles spéciales à chaque entreprise, les pratiques personnelles et toujours suivies ? ou bien supprimerait-on, au moins au regard de l'impôt, toute cette diversité pour établir un bilan type, légal, suivant des règles fixes invariables, et substituerait-on les règles de la comptabilité publique à celles de la comptabilité commerciale ?

L'opération, envisagée de haut par un législateur théorique pouvait paraître tentante et, à raisonner sur le papier, il ne pouvait y avoir que des avantages : simplicité accrue, règles universelles et fixes, contrôle du fisc allégé, difficultés amoindries considérablement pour la fixation de la contribution, facilités d'établissement de tous impôts présents ou futurs ; enfin c'était la première réforme à réaliser du jour où le système fiscal indiciaire était abandonné pour le système basé sur le bénéfice réel.

Et c'était, en plus, un premier pas, un acheminement vers l'unification générale des bilans et toute une réforme des procédés commerciaux un peu su-

rannés et poussés sans unité sous l'empire de la nécessité et du développement de la pratique ;

C'était, en plus, un nouveau droit de contrôle du fisc, de l'Etat chez les particuliers, une ingérence nouvelle et une maille de plus au réseau toujours plus serré que tisse l'Etat autour des entreprises des particuliers.

Seulement, la chose n'était pas si simple à réaliser qu'elle le paraissait ; du jour au lendemain il fallait d'un trait de plume bouleverser tous les principes de la comptabilité de chacun, supprimer les habitudes acquises depuis des années, des siècles parfois, détruire des règles innombrables coutumières, et apprises par l'expérience personnelle, pour les remplacer par quelque chose de fixe, qui, convenant à tout le monde, ne conviendrait à personne en particulier, et cela, sans études préliminaires, sans distinction d'industries, de coutumes, de situations.

C'était un changement complet dans les habitudes ; on allait appliquer aux particuliers le système de l'Etat et du budget autonome, indépendant des autres budgets annuels, ne comportant que les opérations effectuées dans une période déterminée, mais les comprenant toutes et supprimant ainsi toute continuité, supprimant de l'entreprise commerciale l'idée de l'avenir, de la prévision qui sont fondamentales dans l'industrie particulière.

L'unification des bilans suivant un type légal avait

peut-être beaucoup d'avantages, tant au point de vue de l'impôt qu'au point de vue des particuliers eux-mêmes, mais le moment était mal choisi pour un essai de ce genre.

L'Angleterre, dont on avait l'exemple sous les yeux, avait bien établi le bilan légal par la loi du 23 décembre 1915, article 3 : « les déductions pour usure, « dépréciation ou toute dépense afférente à l'entre-
« prise, ne sont autorisées que conformément aux lois
« relatives à l'*income-tax* et le montant en est déter-
« miné par les commissaires » et, dans le calcul du
« capital : « le prix d'acquisition de l'actif, sous ré-
« serve des déductions convenables pour usure, rem-
« placement... » ; mais, ainsi que la loi le dit elle-même, tout un système existait déjà, qui avait fixé les règles du bilan à l'égard de l'*income-tax* et l'assujetti était habitué à ces règles, mais, en France, rien de tout cela, pas de pratique, ni de l'administration ni des assujettis : on bâtissait un énorme édifice sans avoir consolidé le terrain.

Pourtant la Chambre ne craignit pas, dans le premier projet qui lui fut présenté, d'admettre le bilan légal.

Le projet voté par elle le 13 janvier 1916 (annexe 1655, *J. off.*, p. 9) portait en effet, dans son article 5 :
« le bénéfice net est constitué par le produit brut tota-
« lisé des diverses entreprises exploitées en France
« par le même assujetti sous déduction.... ; 5° des

« sommes qui, dans les conditions spéciales à chaque
« entreprise, doivent être réservées pour l'amortisse-
« ment des bâtiments et du matériel, en tenant compte
« des dépréciations exceptionnelles et des installa-
« tions spéciales effectuées en vue des fournitures de
« guerre. »

Rien, dans les motifs du projet présenté par M. Ribot, n'indique l'importance de la question ainsi résolue en quelques mots.

Le premier rapport de M. Péret à la commission du budget, le 28 janvier 1916 (Doc. Par. ann. 1724, p. 99) n'est pas plus explicite et indique seulement : « en ce qui concerne les amortissements, la formule « du projet est large à dessein... » ; mais, par cette phrase, il n'envisage que les amortissements exceptionnels.

Ce n'est qu'à la discussion devant la Chambre, le 17 février 1916, que l'on mit en lumière toute l'importance de la question et malgré l'insistance de M. Dior, député, le rapporteur évita de répondre et de préciser la détermination du bénéfice net, et se retrancha derrière l'interprétation que donnerait la commission supérieure.

Divers amendements furent présentés, notamment par MM. Landry, de Dion, Dubois. L'un d'eux, notamment, fut repoussé, qui, plus que la discussion fort confuse, montre dans quel sens la question fut tranchée ; c'est celui de M. de Dion, qui arguait en

vain de son expérience personnelle. Il était ainsi conçu :

« Le bénéfice net est déterminé, pour chaque entreprise, suivant les errements des bilans antérieurs, notamment en ce qui concerne les amortissements habituels de l'entreprise et les imputations au compte de frais généraux. »

La Chambre préféra s'en tenir au bilan légal et, à la suite de son rapporteur, une préoccupation semble l'avoir dominée : la peur des évasions de l'impôt ; on lui avait pourtant bien indiqué la portée de son vote et le bouleversement qu'il allait amener dans les bilans commerciaux.

La Chambre avait donc fait table rase de toutes les pratiques antérieurement suivies et elle obligeait tous les assujettis à reconstituer pour quelques années toute leur comptabilité suivant un modèle unique ; mais le Sénat se montra immédiatement et résolument hostile à cette manière de voir.

Le rapport de M. Aimond¹ l'indique avec la plus grande netteté et tout serait à citer dans ce rapport, où il pose en principe et en exergue, que la comptabilité industrielle et commerciale ne ressemble en aucune façon à la comptabilité administrative :

« Il y a des règles consacrées par l'expérience pour chaque industrie qu'il fallait avant tout respecter...

1. Doc. Parl. Ann. 133. Sénat 1916, p. 214 seq.

« Le gouvernement et la Chambre ont voulu, dans leur
« texte, appliquer les règles de la comptabilité pu-
« blique à la comptabilité commerciale : cette assimi-
« lation est fautive dans son principe, en raison de ce
« que, d'une part, les opérations du commerce ne se
« liquident pas de la même manière que celles des
« administrations publiques ; d'autre part, certains
« éléments qui influent gravement sur le bénéfice com-
« mercial, n'existent pas dans les comptes de l'Etat...

« Nous demandons que le produit net soit calculé
« en établissant le bilan suivant les règles antérieures
« propres à chaque entreprise, c'est dire par là qu'il
« ne sera pas possible aux contribuables de procéder,
« pour la période de guerre, à l'établissement de bi-
« lans qui ne seraient pas exactement calqués sur
« ceux qu'ils établissaient en période normale. »

Ce sont presque les termes de l'article 3. En effet, le Sénat adopta les conclusions de son rapporteur, et la Chambre, sur nouveau rapport de M. Péret, accepta le texte du Sénat, renonçant ainsi à sa vue première, sans discussion.

En 1917 pourtant, lors du vote du projet qui aboutit à la loi du 31 décembre 1917, qui relevait notamment les taux d'imposition, l'offensive fut à nouveau menée contre le bilan commercial, sous une forme moins directe.

On proposait d'ajouter à l'article 3, paragraphe 1, avec force rétroactive, la définition suivante des amor-

tissements : « les sommes réservées aux amortissements sont les sommes correspondant réellement « à la diminution de valeur et à l'usure qui s'est produite durant la période sur laquelle porte le calcul « de l'impôt. »

C'est d'ailleurs cette idée et cette thèse contraire à l'esprit et au texte de la loi de 1916, que les commissions du premier degré, ou partie d'entre elles au moins, ont faites leur, dans l'application faussée à notre sens, de l'article 15 sur la révision des amortissements.

Sous prétexte d'interprétation, pareille loi remettait tout en question et introduisait le critérium de la dépréciation à la place de celui des pratiques antérieures. Le projet voté par la Chambre fut repoussé par le Sénat.

Ainsi donc, si l'on en croit les textes législatifs, le seul bilan à considérer est le bilan établi par l'assujetti, conformément à des règles antérieures, calqué sur ses habitudes. Les amortissements, comme toute autre partie du bilan, et eux, plus généralement encore, doivent être en rapport étroit avec les amortissements d'avant-guerre, tant par leur taux, que par leur application, leurs modes et leurs procédés.

Sur cette question primordiale, le Parlement avait manifesté sa volonté et il semblait que les commissions instituées par la loi eussent à respecter entière-

ment la décision prise et à abandonner l'idée du bilan fiscal.

Nous verrons qu'il n'en est pas ainsi et que le bilan fiscal a été ressuscité par maintes décisions des commissions de jugement.

*
* *

Voilà les points essentiels et le cadre général qu'il était utile de dégager, pour notre étude, d'un examen très rapide de la loi de 1916.

Retenons en particulier que cette loi, à la différence de presque toutes les lois fiscales, est aussi générale que possible dans ses termes et que, décidant bien au-dessus des cas particuliers, elle laissait aux juridictions créées par elle un pouvoir d'appréciation extrêmement considérable.

C'est un schéma qu'elle a tracé, beaucoup plus qu'une réglementation, et étudier l'amortissement dans la loi sur les bénéfices de guerre, c'est par conséquent étudier la jurisprudence des commissions plus que la loi elle-même.

C'est ce que nous allons faire dans une deuxième partie, mais, avant d'aborder cette jurisprudence, il est nécessaire d'examiner brièvement les organes de juridiction eux-mêmes, dans leur composition et leurs attributions, et d'analyser ainsi les dispositions de la loi de 1916 à cet égard.

CHAPITRE II

Les organes de jugement.

La loi de 1916 instituait deux ordres de commissions, spécialement chargées de résoudre les conflits qui s'élèveraient en matière de bénéfices de guerre : les commissions du premier degré et la commission supérieure.

La commission du premier degré, siégeant dans chaque département, est composée uniquement de fonctionnaires, chefs de service ou agents supérieurs de l'administration ; son rôle est d'examiner et de contrôler la déclaration de bénéfices que la loi met à la charge du contribuable dans les trois mois qui suivent le 31 décembre de chaque année.

Emanation de l'administration, elle n'est qu'un organe de taxation. Le contribuable, si la commission n'accepte pas sa déclaration, est convoqué par lettre recommandée, à l'effet de présenter ses observations orales ou écrites, dans le délai d'un mois. La convocation de l'intéressé, d'après la jurisprudence de la commission supérieure, est prescrite à peine de nullité ;

mais la discussion qui s'ouvre là est moins une discussion de principes qu'un moyen d'éclairer en fait la situation, et de préciser les positions respectives de l'assujetti et de l'administration.

La commission du premier degré est, en effet, liée vis-à-vis de l'administration et elle n'a qu'un pouvoir de décision extrêmement limité, mais qui varie toutefois beaucoup avec les commissions.

Tout autre est le rôle de la commission supérieure : commission d'appel, en réalité, seule commission de jugement, unique, siégeant à Paris et divisée en plusieurs sections, devant lesquelles sont portés les appels du contribuable ou du directeur des contributions directes contre la décision de la commission du premier degré.

Sa composition est tout à fait différente. Présidée par un président de section au conseil d'Etat, elle comprend deux conseillers d'Etat, deux conseillers maîtres à la cour des comptes, deux inspecteurs des finances, deux hauts fonctionnaires des contributions directes, six membres désignés par la réunion des présidents de chambres de commerce, et des auditeurs au conseil d'Etat et à la cour des comptes comme rapporteurs.

La commission statue sur mémoires ; ses décisions, qui doivent être motivées, sont rendues en dernier ressort et ne peuvent être attaquées que pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat.

Le pouvoir de cette commission est nécessairement

très grand, la loi s'étant, en matière d'amortissement, presque entièrement reposée sur elle du soin de les fixer et régler. Elle avait à bâtir toute une construction extrêmement étendue et à établir des règles nombreuses ; sa jurisprudence dont nous allons aborder l'examen est très importante et est presque seule à considérer.

En effet, au-dessous d'elle, les décisions des commissions du premier degré ne peuvent avoir, pour les raisons que nous avons indiquées, qu'un intérêt relatif, et seulement pour donner le point de vue de l'administration ; au-dessus d'elle, le Conseil d'Etat ne statue qu'en droit pour violation de la loi et excès de pouvoir.

Ces deux chefs n'auront pas souvent à jouer, d'abord en raison de l'imprécision extrême de la loi et de sa généralité parfaite et voulue, qui rend presque illimités sur certains points les pouvoirs de la commission supérieure « jugeant en fait », et ensuite en raison de l'attitude du Conseil d'Etat qui, parfois, accepte assez aisément cette déclaration « de fait » de la commission pour se déclarer impuissant.

De tout cela résulte que les pouvoirs de la commission supérieure sont pratiquement considérables et bien souvent ses décisions inattaquables.

Armée de telle sorte elle pouvait fonder une jurisprudence très dangereuse et s'inspirer de considérations trop purement fiscales et de l'intérêt strictement

entendu de l'Etat, pour limiter à l'excès les amortissements.

Cela était d'autant plus à craindre que la plupart de ses membres « juridiques », si l'on nous permet cette expression, c'est-à-dire les membres des hauts conseils et cour de l'Etat et de l'administration ne pouvaient avoir la connaissance pratique des nécessités de la vie industrielle et il fallait redouter qu'en présence des chiffres parfois énormes des bénéfices et des amortissements, ils ne fussent disposés à les réduire trop largement.

C'est d'ailleurs dans cette crainte que l'adjonction de membres « pratiques » au courant des affaires avait été décidée par le Parlement.

Mais il faut reconnaître que l'esprit de la commission ne révèle pas ce caractère intransigeant. Nous aurons certes à formuler des critiques qui sur certains points nous paraissent graves et importantes et à nous élever contre des décisions à notre sens trop strictes et trop fiscales surtout en théorie mais souvent la commission supérieure, si elle considère avant tout l'intérêt de l'Etat, essaie en pratique d'adoucir ses principes et de modérer des applications trop rigoureuses pour l'assujetti.

Tels sont les organes de jugement : voyons leur œuvre.

DEUXIÈME PARTIE

La jurisprudence de la Commission supérieure.

La commission supérieure a distingué ainsi que le faisait la loi l'amortissement habituel de l'amortissement supplémentaire.

Ainsi que nous l'avons vu tout à l'heure, si l'on s'en tient au texte de la loi, l'on peut caractériser chacun de ces deux amortissements par un principe juridique spécial : pour le premier, c'est l'idée des règles antérieures qui seule paraît intervenir, pour le deuxième, l'idée de dépréciation.

En ce qui concerne l'amortissement supplémentaire, il est bien évident qu'il ne peut y avoir lieu d'appliquer des règles antérieures qui n'existent pas : il s'agit d'une dépréciation spéciale, à causes déterminées par les circonstances particulières du moment et c'est justement parce qu'elle ne peut trouver de parallèle en période normale, que la loi prévoit une déduction supplémentaire qui est en fonction de la dépréciation : une conséquence très simple de ce caractère de l'amortissement supplémentaire est que, correspon-

dant à autre chose que l'amortissement habituel, il en est indépendant et peut se cumuler avec lui.

Ce simple rapprochement entre les deux amortissements montre à lui seul que la règle normale est inversée : alors que la mesure de la dépréciation est dans l'amortissement théorique de droit commun la règle essentielle, elle ne semble avoir dans la loi de 1916 qu'une portée limitée à l'amortissement supplémentaire, à l'exception.

Ce qui constitue, ou paraît tout au moins constituer la règle normale dans la loi de 1916, c'est donc ce principe des règles antérieures : nous avons vu comment il s'était introduit dans la loi et la portée qu'il a eue dans l'esprit du législateur.

Nous aurons à examiner comment la commission supérieure a entendu son interprétation et comment elle a compris la distinction des amortissements.

Le forfait de dépréciation.

Si dans les textes et dans les mots, le critérium des règles antérieures paraît s'opposer de façon radicale à celui de la dépréciation ; s'ils constituent pour nous la base et le plan d'une discussion, il n'en est pas moins vrai qu'ils sont très proches l'un de l'autre en pratique, peut-être même en théorie.

C'est que tous deux sont des forfaits de dépréciation.

Nous avons vu tout à l'heure qu'il n'est pas de mesure exacte possible de la dépréciation, que l'on doit se borner à la fixer de façon plus ou moins arbitraire par des modes qui ne constituent que des appréciations, des forfaits ; et le fisc ne pourrait faire mieux que d'attribuer une somme annuelle, un pourcentage de dépréciation aux actifs à amortir. Ce pourcentage, basé sur l'expérience, serait dans l'ordre de valeur des amortissements pratiqués en général dans l'industrie : son taux moyen se rapprocherait très sensiblement des taux usuels ; on voit par là, dans la grande majorité des cas, en théorie au moins, que l'application de la théorie de la dépréciation conduit bien près de celle du principe des règles antérieures.

Au lieu d'un forfait de dépréciation fixé par la commission, variable dans les limites qu'elle même a imposées, mais dépendant d'elle seule, la règle des pratiques antérieures aboutit à un forfait de dépréciation établi par l'assujetti lui-même, au cours des exercices normaux et de ses habitudes normales.

Voilà le point où se touchent les deux principes établis par la loi, mais il est aisé de voir combien ils divergent néanmoins par le seul fait que dans l'un l'amortissement est déterminé par le fisc, dans l'autre par l'assujetti, d'ailleurs lié par la pratique antérieure.

La divergence, qui serait réduite à son minimum, si tous les assujettis et tous les commerçants et industriels comprenaient et calculaient de même, l'amortis-

sement, est considérablement augmentée du fait des innombrables pratiques industrielles. Alors que certains tendent à amortir tout leur actif en quelques exercices, d'autres au contraire tendent à ne rien amortir, et pourtant la dépréciation, si nous prenons des cas semblables est la même pour l'un et pour l'autre. Trouver une juste limite entre ces deux exagérations, c'est ce que la commission supérieure a souvent recherché avec plus ou moins de respect des textes et avec plus ou moins de bonheur.

*
* *

L'étude que nous allons faire de la jurisprudence de la commission supérieure suivra le cadre bipartite que nous venons d'esquisser ; mais, avant d'aborder l'examen de l'amortissement habituel une question générale se pose, celle de la détermination des biens que l'on peut amortir.

Nous allons lui consacrer les quelques lignes d'un paragraphe préliminaire.

PARAGRAPHE PRÉLIMINAIRE

**L'étendue de l'amortissement. — Les biens
que l'on peut amortir.**

Une règle générale et qui se suffit à elle-même, sans l'intervention d'autres principes a été posée par la commission : on ne peut amortir que les biens qui font partie de l'actif social.

Il était à peine besoin de formuler ce principe tant il paraissait évident mais pourtant la commission a eu à statuer dans plusieurs cas.¹²

Dans une espèce du 3 novembre 1919 la commission refuse à une société en nom collectif l'amortissement d'une usine restée la propriété personnelle des associés, indivise et ne faisant pas partie de l'actif social.

A la date du 3 juin elle donne la même solution en refusant la déduction d'un amortissement pour un moulin dont l'apport n'avait pas été effectué à la société.

Il est inutile d'ajouter que les principes généraux de l'amortissement commandent cette solution, l'amortissement ne pouvant par définition exister, sans une perte d'un poste de l'actif social.

Peut-on dire d'autre part que tous les biens qui font partie de l'actif social peuvent être amortis ? Nous n'hésitons pas à répondre affirmativement avec la commission et si dans certains cas d'espèce la solution donnée par elle peut paraître ambiguë, c'est que la question se posait surtout et avant tout de savoir si le prétendu poste à amortir était bien un actif.

CHAPITRE PREMIER

Les règles antérieures et l'amortissement habituel.

L'article 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916 définit, nous l'avons vu, l'amortissement habituel par : « Les sommes habituellement réservées à l'amortissement des « bâtiments et du matériel » dans un bilan « établi « suivant les règles antérieures propres à l'entre-
« prise. »

C'est la préoccupation évidente du législateur qui se manifeste ici, de rapprocher les deux périodes qui servent de comparaison, période normale, période d'imposition, et d'appliquer à chacune les mêmes règles et les mêmes principes d'établissement du bénéfice.

Le sens de cette disposition pourrait se résumer en deux mots : identité des chiffres, identité des modes d'amortissement, en entendant largement la signification du mode.

Dans un bilan calqué sur celui de la période normale, les amortissements devront être les mêmes en valeur que ceux d'avant-guerre : pas d'amortissement

avant la guerre, pas de déduction de ce chef en période d'amortissement. Un chiffre d'amortissement normal appellera le même chiffre d'amortissement pendant la période d'imposition. Un pourcentage de dépréciation attribué à un actif constituera la loi d'amortissement qui suivra cet actif. Une pratique particulière, telle l'habitude d'amortir les travaux neufs dès le premier exercice de leur exécution, sera de droit suivie en période d'imposition.

Voilà quelques-unes des conséquences du principe des règles antérieures : il sera la loi qui départagera le fisc et le contribuable, mais il laisse en dehors de lui bien des espèces, et, si sa généralité semble parfaite, son application est loin d'être universelle.

D'une part, les règles antérieures n'ont pas été admises par la commission supérieure dans certains cas où elles pouvaient et devaient jouer, et la commission, dans un intérêt fiscal évident, a transformé ou négligé complètement la loi qu'elle devait appliquer, pour arriver à ses fins.

D'autre part, les règles antérieures supposent une pratique antérieure, bien établie dès avant la guerre, pendant trois exercices : c'est le principe de la comparaison ; mais lorsque l'entreprise est à ses débuts, que sa pratique n'est pas encore fixée, que son développement normal indépendant des circonstances de guerre fait croître ses bénéfices, ou que pour une raison ou pour une autre elle n'a pu amortir normale-

ment, il est évident qu'elle va se trouver lésée, le plus souvent sans aucune faute de sa part, par l'application stricte des règles antérieures, de même qu'elle serait lésée si elle adoptait comme bénéfice normal le bénéfice des trois exercices d'avant-guerre.

Le principe des règles antérieures cadre parfaitement avec le choix par l'assujetti comme bénéfice normal du produit des trois exercices d'avant-guerre, puisque ce bénéfice normal est établi en tenant compte des amortissements effectués.

Diminuer et augmenter les amortissements, ce serait fausser la comparaison dans son essence parce que ce serait modifier les termes à comparer.

Mais la même impossibilité n'existe plus pour les autres modes de détermination du bénéfice normal. En effet, pour le forfait de 8 % des capitaux engagés ou celui de 30 fois la patente, il n'existe aucune relation obligatoire entre le bénéfice ainsi obtenu et les amortissements ; il est possible d'accorder à l'assujetti un amortissement basé sur la perte subie par lui sur les évaluations de son bilan, basé sur la dépréciation et cela est juste, car l'intérêt forfaitaire doit être un minimum.

C'est ce que la commission supérieure a fait en beaucoup de circonstances et elle a toujours eu pour tendance d'élargir l'application du principe de la dépréciation au détriment de celui des règles antérieures parce qu'elle garde ainsi plus facilement le contrôle

des amortissements : si elle l'a fait souvent dans un but fiscal on doit reconnaître qu'elle l'a appliqué dans certains cas pour avantager l'assujetti.

Il est donc une partie importante de l'amortissement habituel qui est soumise aux règles de l'amortissement supplémentaire, aux principes généraux de l'amortissement ; mais la part des règles antérieures reste extrêmement importante en théorie comme en jurisprudence.

Sens du mot règles antérieures.

Que faut-il donc entendre par le mot règles antérieures et habitudes et plus spécialement sur quelle période de temps faut-il les établir ? D'après la loi, la pratique antérieure est constituée par les habitudes des trois exercices normaux d'avant-guerre. Les commissions du premier degré, se basant sur le texte de la loi entendu strictement s'en tenaient là, et refusaient de considérer les habitudes sur une période plus longue.

Il est évident que pour l'entreprise moderne constituée pour une durée indéterminée, le plus souvent très longue, une période de trois ans ne peut fixer les habitudes ; c'eût été aller à l'encontre de l'esprit de la loi et des conditions d'existence des entreprises que de sanctionner pareille interprétation.

Dans une décision du 19 novembre 1917 confirmée

par maintes autres, notamment celle du 12 octobre 1918, la commission supérieure a compris plus largement la notion d'habitude et a posé le principe que :
« si une société a eu depuis sa formation des amortis-
« sements variés et que notamment le chiffre en ait
« diminué en période normale par suite d'insuffisan-
« ce des bénéfices elle est fondée à demander la déduc-
« tion du taux d'amortissement habituellement déter-
« miné par la moyenne des sommes consacrées depuis
« la formation et non pendant la seule période nor-
« male. »

Il faut entendre cette jurisprudence dans le sens large, tant au point de vue des chiffres et taux d'amortissement qu'au point de vue des modes et règles propres. Ce ne sont pas seulement les trois exercices normaux qui détermineront l'habitude, mais la suite des exercices écoulés.

La commission supérieure entoure toutefois sa jurisprudence de restrictions, notamment lorsque l'assujetti a choisi comme bénéfice normal le bénéfice des trois exercices d'avant-guerre. Elle constate alors
« qu'on ne saurait, sans fausser la comparaison, ad-
« mettre comme amortissements habituels des amortis-
« sements calculés sur un taux plus élevé que ceux
« pratiqués pendant les trois exercices antérieurs ». (Décision du 27 novembre 1920. R. B. G., art. 780).

L'équité voudrait au contraire que le bénéfice nor-

mal soit calculé lui aussi sur une période plus longue dans pareil cas.

*
* *

Voilà quelques-uns des éléments généraux qui conditionnent l'étude des règles antérieures.

Le principe essentiel des règles antérieures est comme nous l'avons vu de chercher à établir des amortissements identiques dans la période normale et la période d'imposition. Nous diviserons donc cette étude en deux paragraphes : identité des chiffres d'amortissement, identité des modes d'amortissement dans les deux périodes à comparer.

§ 1^{er} — **Identité des chiffres d'amortissement.**

La première règle qui découle du principe des règles antérieures peut être ainsi formulée : les chiffres d'amortissement doivent être les mêmes dans chacune des périodes, pour donner toute équivalence.

a/ Abstraction des amortissements.

Une conséquence immédiate est celle-ci : si les amortissements sont les mêmes dans chaque période, il est évident qu'il peut en être fait abstraction dans le calcul du produit net puisque cela reviendrait à déduire la même somme de l'un et de l'autre des termes

à comparer : c'est là le principe même des règles antérieures.

L'administration donnait cette solution le 12 février 1918 en réponse à une question écrite posée au ministre des finances par M. Chautemps, député ¹.

Il doit en résulter qu'une entreprise a droit en toutes circonstances à un certain chiffre minimum d'amortissement exprimé par le chiffre moyen de ses amortissements d'avant-guerre, car dans le cas contraire elle serait frustrée par le système de comparaison.

Une décision du 8 octobre 1920 (*Revue des bénéfices de guerre*, article 782) fait application de ce principe, dans son esprit tout au moins : « Considérant
« que les amortissements pratiqués pendant les trois
« exercices d'avant-guerre se sont élevés à . . . , soit à
« une somme annuelle inférieure à 5 % de la valeur
« de la flotte ; que dans ces conditions il sera fait une
« large appréciation des règles habituellement suivies,
« en calculant les amortissements au taux de 5 % ».

b) Amortissement intégral.

La question s'est posée de façon très intéressante et très importante en ce qui concerne l'amortissement intégral.

Beaucoup d'entreprises en effet, ont une tendance

1. *J. O.*, 22 mars 1918, p. 1014.

très louable et très utile à majorer leurs amortissements par rapport à la dépréciation effective subie par leur actif. Il en résulte qu'au bout d'un certain temps les postes d'actif sont ramenés au bilan à 1 franc ou à une valeur pratiquement négligeable, alors que l'entreprise fonctionne parfaitement et que le matériel et les bâtiments entretenus en bon état peuvent rendre encore de longs services.

Au point de vue amortissement pur, il est évident que de tels amortissements ainsi pratiqués avec cette ampleur contiennent une part de réserve dans toute la mesure où l'amortissement porté au bilan excède la dépréciation véritable, et une telle situation soulève certains problèmes qui trouveront leur place dans la théorie de la dépréciation, notamment la question de la dépréciation des réserves ; mais du fait de ces pratiques l'assujetti va se trouver dans une situation assez délicate. En effet il ne pourra plus porter d'amortissements en comptabilité. Ces postes ne peuvent être d'une valeur négative et parmi eux certains comme le terrain ne peuvent même le plus souvent être l'objet d'aucune dépréciation.

Il peut pourtant invoquer des règles antérieures très nettes et si ces règles ont amené une anomalie dans le bilan, il n'en peut être responsable ; la distribution des bénéfices a été limitée, très au-dessous de ce qu'elle aurait pu être raisonnablement : il ne doit pas porter la charge de sa prévoyance. Le fisc doit

admettre la déduction de son bénéfice net d'amortissements analogues à ceux pratiqués en période normale. Il y a réserve, et la réserve n'est pas admise par la loi, ni par la commission supérieure ; mais, quelle que soit sa qualification juridique, la déduction en période normale a diminué d'autant les bénéfices, et l'équivalence des périodes nécessite qu'il soit tenu compte de cette déduction dans chacune d'elles.

Et pourtant, cette solution qui s'impose, n'a pas été dès le début celle de la commission supérieure.

En effet, dans une décision du 7 septembre 1917 (*R. B. G.*, art. 233) qui a suscité des critiques et des craintes très vives, la commission a repoussé le principe de l'équivalence des amortissements.

Le recours contre la décision du premier degré posait que : « 1° la société ayant distrait de ses bénéfices dans la période antérieure à la guerre une somme moyenne de 774.000 fr. à titre d'amortissement était en droit de retrancher par application de l'article 3, du bénéfice de la période imposable une somme analogue ; les amortissements n'ayant figuré que pour une somme de 384.000 fr. dans les bilans de 1914-1915 et 1916, il y avait lieu de déduire la différence.... »

La question était posée de façon très nette à la commission supérieure.

La décision porte que : « les rapports des commissaires des comptes révèlent que pendant la période

« d'imposition les bilans ont été dressés comme pen-
« dant la période antérieure après imputation aux frais
« généraux des dépenses de matériel et d'outillage ;
« que dès lors la société ne peut soutenir qu'on doit lui
« accorder sur les bénéfices de la période d'imposi-
« tion un amortissement non porté dans les écritures
« et qui serait supérieur au montant total des dépen-
« ses de matériel effectuées pendant cette période ».

Cette décision d'une rigueur extrême est injustifiable en pratique comme en théorie, car, de quelque manière que la commission ait considéré la question, le recours la mettait en face de l'équivalence des périodes à comparer ; et, le fait que les amortissements n'avaient pas été pratiqués et portés dans les écritures en période d'imposition, ne peut servir d'argument ici, puisque, forcément, en cas d'amortissement intégral le bilan ne peut faire état que de réserves, et non d'amortissements.

Mais nous ne pourrions donner une meilleure critique que celle faite par la commission supérieure elle-même dans une décision du 28 mars 1919 (*R. B. G.*, art. 586) concernant une espèce où la société avait pratiqué et porté à ses bilans successifs des amortissements supérieurs à la dépréciation réelle et où, par suite, le bilan d'imposition ne faisait état d'aucun amortissement :

« Considérant que la commission du 1^{er} degré a
« néanmoins déterminé le bénéfice normal et le béné-

« fice net en déduisant des bénéfices des exercices à
« comparer les amortissements effectivement portés
« aux bilans de ces exercices ; que ce procédé de cal-
« cul revient à déduire du bénéfice normal des amor-
« tissements reconnus exagérés et à refuser par con-
« tre tout amortissement pour le dernier de ces exer-
« cices dont les résultats entrent dans la composition
« du bénéfice net : qu'il en résulte une augmentation
« arbitraire du bénéfice supplémentaire ».

On ne pouvait mieux démontrer la fausseté du procédé. En l'espèce, la société qui ne se fiait probablement qu'à demi à la jurisprudence de la commission supérieure et à la largeur de ses vues, avait proposé, conformément à la réponse de l'administration du 22 mars 1918 et que nous avons reproduite plus haut, de faire abstraction des amortissements. La commission admet cette demande en constatant que ce mode d'évaluation, dont le principe n'est en contradiction avec aucun des termes de la loi, permet en écartant de chacun des termes à comparer les éléments incertains qu'il renferme, d'établir le bénéfice supplémentaire sur des bases précises et équitables.

La commission a eu l'occasion de confirmer sa jurisprudence à plusieurs reprises, notamment dans une espèce du 20 mars 1920 où elle rétablit au bénéfice normal les amortissements ordinaires, ce qui permet la comparaison. (*R. B. G.*, art. 681).

Il est évident, que dans tout ceci il n'est pas question

de la dépréciation véritable des postes à amortir, mais il n'en doit pas être question, la loi étant basée sur les règles antérieures et non sur la dépréciation.

Et pourtant, malgré cette netteté de la loi, la commission supérieure a introduit parfois dans des cas semblables l'idée du calcul de la dépréciation, avant de fixer la jurisprudence sur l'équivalence des amortissements ; nous verrons tout à l'heure dans quelles conditions.

Certaines commissions du premier degré, malgré la nouvelle jurisprudence du haut tribunal, ne peuvent admettre cette équivalence et encore à la fin de 1920 devant l'une des commissions de Paris, il nous a été impossible de faire reconnaître ce principe.

L'espèce était parfaitement identique à celle que nous avons analysée plus haut et sur laquelle les conclusions écrites de la société s'appuyaient. La commission tout en reconnaissant l'impossibilité pratique de refuser à la société tout amortissement refusait d'appliquer la jurisprudence de la commission supérieure.

La commission, sur notre proposition, nécessitée par les circonstances spéciales admit alors une thèse compliquée créée par une décision de la commission supérieure du 11 mai 1918 sur laquelle nous aurons à revenir et basée sur l'idée de dépréciation des actifs, qui donnait d'ailleurs en pratique toute satisfaction à la société.

La commission appréciait annuellement à 5 % des immobilisations, bâtiments, etc., et à 10 % du matériel la dépréciation se rapprochant de la réalité.

Dans ces conditions, toute somme affectée aux amortissements en sus de ce pourcentage pouvait être considérée comme une réserve et réintégrée au bénéfice normal. D'autre part, une annuité ainsi rectifiée d'amortissement était allouée à la société pour les exercices où les amortissements n'avaient pu être effectués.

Si nous avons rapporté cet exemple avec quelque détail, c'est qu'il est intéressant de voir combien l'esprit des commissions du 1^{er} degré, fiscales par définition, puisqu'elles ne sont qu'une émanation de l'administration est parfois en contradiction, non seulement avec la loi mais encore avec la jurisprudence de la commission supérieure.

Elles sont souvent portées à considérer l'amortissement beaucoup plus sous l'angle de la dépréciation rapprochée de la vérité et de la révision des bilans, suivant le bilan légal, que sous le jour de la règle des pratiques antérieures qui les lie beaucoup plus.

Nous aurons tout à l'heure à revenir sur ce terrain en étudiant les tendances de la commission supérieure dans le même sens et les pouvoirs extraordinaires qu'elle s'est parfois accordés et c'est précisément à propos de cette décision du 11 mai 1918, que nos critiques se feront plus vives.

Il était intéressant, pensons-nous, d'attirer dès maintenant l'attention sur ce point.

Quoi qu'il en soit, en matière d'amortissement intégral la jurisprudence de la commission semble s'être fixée dans le sens légal et logique, dans l'application de la théorie des règles antérieures quant au quantum des amortissements.

c) Amortissements non pratiqués en période normale.

C'est une autre conséquence directe de la règle des pratiques antérieures que des amortissements ne puissent être admis en période d'imposition, alors qu'il n'ont pas été pratiqués en période normale.

Dégageons tout d'abord le sens précis de cette question et distinguons-la de celle des amortissements arriérés qui est tout autre.

Lorsque des amortissements, par suite de déficits d'exploitation ou de toute autre raison, n'ont pu être pratiqués en période normale, malgré la dépréciation subie, il subsiste un arriéré d'amortissements, et si l'on s'en tenait aux principes légaux qui régissent les sociétés : il ne saurait y avoir de distribution de bénéfices tant que cet arriéré n'aurait pas été comblé.

Le législateur, dans ses travaux préparatoires et par le rejet de l'amendement Leblond notamment, au Sénat, le 25 mai 1916, a repoussé la déduction des amortissements arriérés sur les bénéfices de la pério-

de d'imposition, et la commission supérieure l'a naturellement suivi dans toutes ses décisions sur pareil sujet.

Mais ce n'est pas là la question que nous nous posons maintenant : il s'agit de savoir si la règle antérieure suivie par l'assujetti du non-amortissement peut être invoquée à son encontre et si tout amortissement doit lui être refusé par ce motif en période d'imposition.

Il semble *a priori* que la règle des pratiques antérieures doit être appliquée dans un sens comme dans l'autre dans toute sa rigueur, mais la question se pose différemment suivant les cas et surtout suivant le mode de détermination du bénéfice normal.

Séparons les deux ensembles de cas :

A) *Produit moyen normal.*

Le contribuable a fait choix du produit net des trois exercices d'avant-guerre.

Dans ces conditions, que le défaut d'amortissement normal soit dû à un déficit d'exploitation ou qu'il soit dû à une omission du contribuable malgré la réalisation de bénéfices, peu importe ; il ne peut être accordé d'amortissement pour la période d'imposition. Ce serait fausser le principe de comparaison que d'en accorder ; nous n'avons ici qu'à répéter ce que nous disions tout à l'heure : et la commission supérieure refuse en pareil cas tout amortissement habituel. Ses

décisions sont particulièrement intéressantes parce qu'elles montrent bien, ce que nous avons essayé de mettre en lumière, combien l'amortissement, créé par la loi de 1916, et dépendant des règles antérieures, est différent de l'amortissement de droit commun dérivant de la dépréciation.

« Considérant que l'assiette de la contribution re-
« pose sur une comparaison entre le bénéfice normal
« et celui de la période d'imposition ;

« Considérant qu'il n'est pas contesté que l'immeu-
« ble de la société subit chaque année une dépréciation
« qui pourrait justifier un amortissement ;

« Mais que, toutefois, de 1911 à 1915, la société n'a
« mis aucune somme en réserve quel qu'ait été le
« chiffre du bénéfice normal ;

« Considérant, d'autre part, que la dépréciation de
« l'immeuble est sensiblement égale au cours des
« deux périodes de comparaison (ceci pour refuser un
« amortissement supplémentaire), que, par suite, ell
« ne saurait donner lieu à un amortissement portant
« seulement sur le bénéfice de la période d'imposi-
« tion, sans fausser la comparaison qui sert de base à
« la loi. » (6 octobre 1917, *R. B. G.*, art. 359).

B) *Bénéfice forfaitaire.*

L'assujetti a fait choix du forfait de 6 % des capitaux engagés (porté à 8 % par la loi du 31 décembre 1917), ou du forfait de 30 fois la patente.

Le principe de comparaison n'a plus à jouer ici. Il ne sera plus violé, parce que des amortissements seront accordés à l'assujetti et la commission supérieure, délaissant la règle des pratiques antérieures, entend largement la loi.

En effet, dans le cas où l'assujetti pouvait, avant la guerre, faire des amortissements, ses bénéfices le lui permettant, et n'en a pas fait, l'application rigoureuse de la règle des pratiques antérieures lui refuserait tout amortissement, alors que dans le cas où un déficit d'exploitation avait seul empêché les amortissements, sa rigueur se relâcherait peut-être.

Mais la commission admet des amortissements dans les deux cas, et la raison en est aisée à concevoir. Le bénéfice normal n'a pas été basé sur des résultats réels où l'amortissement entrait en ligne de compte, il n'a pas été basé sur le dépouillement des comptes et des bilans ; il a été établi par un forfait dont l'idée maîtresse est la suivante : les capitaux investis dans une entreprise doivent raisonnablement dans des circonstances économiques données, fournir un intérêt de 8 %, intérêt un peu supérieur au loyer normal de l'argent par suite des risques plus grands que présente l'affectation industrielle des capitaux ; mais ce ne sera que la rémunération nette du capitaliste industriel, tous frais et dépenses déduits, et parmi ces derniers comptes, figure l'amortissement. On peut

faire un raisonnement identique pour le forfait de la patente.

C'est ce que la commission supérieure résume dans une décision du 6 août 1920 (R. B. G. art. 655), faisant suite à de nombreuses autres, en indiquant que le bénéfice normal forfaitaire doit être considéré comme établi en comprenant dans les dépenses un amortissement suffisant et elle accorde la déduction sur les produits de l'exercice des amortissements « n'excédant pas le taux usuel ». Cet amortissement, que nous retrouverons plus tard, n'est que l'amortissement forfaitaire correspondant à une évaluation de la dépréciation.

De nombreuses décisions le fixent à 5 % pour les immeubles, 10 % pour le matériel, 15 et 20 % très exceptionnellement.

Nous sommes ici tout à fait en dehors de la règle des pratiques antérieures qui s'est révélée tout à fait impuissante à assurer un traitement équitable à une catégorie très importante d'assujettis et la commission n'a pu que se servir des règles de la dépréciation.

§ 2. — Identité des modes.

Le principe de la déduction, ainsi que le quantum et le chiffre des amortissements, dépendent, nous venons de le voir, des règles antérieures ; mais la même

dépendance doit exister pour les modes et pratiques d'amortissement.

L'entreprise sera liée par les pratiques comptables, par les habitudes diverses qu'elle aura adoptées avant la guerre, mais, en revanche, ces dernières s'imposeront au fisc.

La règle présentera déjà une grande importance pour toutes les pratiques particulières à chaque entreprise, qui peuvent être nombreuses et variées, et souvent importantes ; mais la difficulté devient plus grave pour les modes et les systèmes d'amortissements.

Si, parmi eux, il en est beaucoup qui sont d'une application facile parce qu'ils fixent de façon précise l'amortissement, par contre, certains suscitent des difficultés nombreuses par suite de l'indétermination qu'ils laissent subsister, soit dans les chiffres, soit même dans les manières d'amortir.

Le principe qui devrait être appliqué est celui-ci : Si une règle précise peut être dégagée, elle devra s'appliquer à l'entreprise, à son profit comme à son désavantage.

a) Travaux neufs.

C'est ainsi que certaines entreprises, avant la guerre, avaient l'habitude d'amortir leurs travaux neufs intégralement, par imputation aux frais généraux, dans l'année de la dépense ou dans l'exercice suivant.

La différence de quantum est évidemment assez considérable si l'on compare les chiffres des travaux neufs dans les deux périodes, car les prix des mêmes travaux ont augmenté dans des proportions qui vont du triple au décuple et le développement soudain des bénéfices pendant la guerre a incité beaucoup d'entreprises à entreprendre de grands travaux.

Appliquer la règle des pratiques antérieures était de tout profit pour l'assujetti ; il ne pouvait néanmoins y avoir de doute et la commission supérieure admet le plus souvent les déductions.

La commission du premier degré dans une espèce qui a motivé une décision de la commission supérieure du 30 janvier 1920 (*R. B. G.* art. 678) avait repoussé la déduction, probablement pour un motif d'intérêt fiscal et n'avait accordé que la déduction moyenne opérée pendant les exercices de la période normale. La commission supérieure admit intégralement la déduction sans se préoccuper des chiffres parce qu'elle avait reconnu des règles antérieures très nettes.

Néanmoins, elle n'accepte pas sans réserves, disons le mot, sans regrets, cette décision et elle entoure de maintes restrictions son admission des travaux neufs en déduction des bénéfices.

Aussi, dans bien des cas et toutes les fois où elle le peut, la commission conteste-t-elle l'existence de la règle elle-même que l'entreprise prétend invoquer, en

indiquant dans ses décisions qu'elle ne reconnaît pas, dans l'espèce, la pratique habituelle nécessaire.

Tant qu'elle se borne à ces constatations, elle ne fait qu'user de son pouvoir souverain d'appréciation et on ne pourrait songer à critiquer en droit sa décision, mais elle va plus loin.

Amortissements proportionnels aux bénéfices.

C'est dans le cas de la fixation des amortissements, proportionnellement aux bénéfices, employée par certaines entreprises en période normale, que la tentation de réviser les amortissements allait être la plus forte pour la commission.

En pareil cas, s'il y a une règle bien établie, précise, et suivie rigoureusement en période normale, nous estimons qu'il y a règle antérieure au sens de la loi ; tel n'est pas l'avis de la commission supérieure.

Dans une décision du 25 mai 1918 (R. B. G. art. 254), elle refuse d'examiner si l'entreprise a consacré des règles antérieures en maintenant la proportion des bénéfices et des amortissements.

« Considérant que pour l'application de la loi du
« 1^{er} juillet 1916 il y a lieu d'apprécier si les amor-
« tissements dont la déduction est sollicitée sont bien
« afférents à une dépréciation actuelle et réalisée des
« immobilisations et du matériel ou à une déprécia-

« tion exceptionnelle prévue par l'article 3 et non si
« le montant des dits amortissements est dans le même
« rapport de proportion aux bénéfices réalisés tant en
« période d'imposition qu'en période normale. »

La commission, sans même examiner s'il y avait bien une pratique antérieure, refuse donc d'admettre l'application d'une règle de ce genre. Sa décision pourrait, à la rigueur, trouver un semblant de justification, si elle s'était bornée à plaider que des règles antérieures ne peuvent exister en face d'une pareille indétermination, mais la commission va beaucoup plus loin, nous venons de le voir.

Sous cette forme sa décision paraît bien en contradiction formelle avec la loi, dont elle prend le contre-pied.

A aucun moment, la loi n'a parlé, en matière d'amortissement habituel, de la dépréciation : le seul critérium est celui des règles antérieures ; c'est lui que la commission refuse d'examiner.

Elle a si bien senti, d'ailleurs, dès ce moment, la légalité très contestable de cette appréciation que, sans céder sur l'effet pratique de sa doctrine, elle a essayé de motiver ses décisions d'une manière plus sérieuse.

En effet, dans une décision du 1^{er} juin 1918 (R. B. G., art. 439), suivie de maintes autres, notamment d'une en date du 25 juillet 1919 (R. B. G., art. 789), elle rejette encore l'amortissement proportionnel aux

bénéfices, mais cette fois, en se basant sur la non-régularité de la proportion, en d'autres termes, en contestant l'existence d'une règle antérieure.

Cette solution parfaitement régulière et légale, est à l'abri de la critique ; on pourrait logiquement en déduire que la solution eût été inverse si la proportion avait été régulière. En réalité, la commission a pris cette échappatoire pour éviter de proclamer à nouveau sa doctrine.

Mais des espèces se présentaient dans lesquelles il fallait se prononcer sans faux-fuyants.

A la date du 25 octobre 1918, la commission rend une décision de principe extrêmement importante.

« Considérant que l'amortissement n'est que la
« constatation, à l'inventaire, de la dépréciation effective et actuelle des éléments de l'actif qu'il est dès
« lors indépendant des bénéfices et a pour objet à la
« différence de la réserve, de maintenir le capital social en l'empêchant de s'amoindrir, mais sans l'augmenter ; considérant que le compte constitué sous
« la rubrique amortissement présente tous les caractères du compte de réserve ; qu'en effet, les prélèvements auxquels il donne lieu, supposent l'existence de bénéfices et varient suivant les chiffres des
« bénéfices sans qu'une relation puisse être établie
« entre leur montant et celui des dépréciations des
« immeubles et du matériel. » (R. B. G., art. 573).

La commission se refuse donc à admettre les amor-

tissements demandés proportionnellement aux bénéfices, suivant la règle antérieure, et elle n'accorde qu'un amortissement « correspondant à la dépréciation ».

Il semble bien que, dans cette espèce, le rapport des amortissements aux bénéfices soit resté le même dans chacune des périodes, et l'entreprise pouvait avec quelque vraisemblance invoquer l'existence d'une règle antérieure.

Au point de vue théorique, il n'est pas douteux, nous l'avons vu dans notre première étude, que cette définition de l'amortissement et de la réserve ne soit en tous points parfaite. L'amortissement de droit commun doit être complètement indépendant des bénéfices : dépréciation et bénéfices, tous deux choses essentiellement séparées. Mais l'amortissement créé par la loi de 1916 est tout autre chose. Dans l'impossibilité de trouver la mesure exacte de la dépréciation, le critérium des règles antérieures, forfait d'expérience, a été institué : c'est une règle impérative de la loi, que la commission supérieure n'a pas à réviser ; or elle l'écarte délibérément, sans l'examiner, pour lui substituer son appréciation.

On voit par là tout l'arbitraire qui peut résulter et qui résulte de pareille interprétation. Quand la commission applique la loi, elle sait parfois refuser des déductions justifiées par une dépréciation véritable,

parce que les règles antérieures s'y opposent. La règle légale devrait être suivie de bout en bout.

Il faut d'ailleurs reconnaître que, de façon générale, la commission cherche à statuer en équité et à accorder des amortissements normaux, mais il n'en reste pas moins qu'il y a à notre sens une violation manifeste de la loi, d'autant plus nette que le sentiment du législateur ne peut être mis en doute.

Le bilan légal.

On voit dès maintenant l'indépendance prise par la commission supérieure vis-à-vis des textes. Elle a été plus loin encore dans la même voie.

Il était logique que s'accordant toute cette liberté vis-à-vis des pratiques antérieures, elle n'admît point les bilans eux-mêmes, sans les contrôler.

Il est d'ailleurs évident qu'en pareille matière les bilans ne peuvent lier entièrement l'administration : il ne peut dépendre de l'assujetti de se soustraire à la contribution. La commission a sans aucun doute le droit de rectifier les erreurs flagrantes des bilans et les abus manifestes.

Dans un autre ordre d'idées, l'article 15 lui donne le droit de réparer les omissions. Mais la limite est difficile à préciser où l'abus commence et où il finit.

Le fisc doit s'incliner devant une comptabilité sin-

cère ; nous ne pouvons que suivre la commission supérieure lorsqu'elle proclame ces principes (23 février 1918, R. Off. n° 217) et nous nous retrouvons là un peu dans la même situation que celle exposée tout à l'heure des porteurs de parts et des employés intéressés.

Mais la commission ne s'est pas arrêtée là. Elle était soutenue par la circulaire du 14 août 1916, de l'administration des contributions directes qui posait déjà le principe de la rectification des bilans :

« En disposant que le produit net des exploitations
« est calculé en établissant le bilan pour chaque en-
« treprise, le législateur a voulu éviter aux imposa-
« bles l'obligation de dresser, pour l'impôt, une comp-
« tabilité particulière différente de celle qu'ils ont
« l'habitude de tenir. Il ne s'ensuit pas que le chiffre
« du bénéfice net fourni par la comptabilité de cha-
« que entreprise doive être purement et simplement
« retenu en tout état de cause. Les commissions ont
« au contraire le droit et le devoir *d'interpréter* cette
« comptabilité de manière à en dégager tous les élé-
« ments dont la réunion constitue la totalité du béné-
« fice effectif de l'entreprise. »

Le principe est certes bon et juste, mais déjà, sous les mots, on voit poindre des idées inquiétantes : le devoir « d'interpréter » cette comptabilité prête à bien des inquiétudes.

La commission, dès le 20 octobre 1917 (R. Off. n°

263), fait sienne cette doctrine et conteste aux assujettis le droit de se prévaloir de la jurisprudence de la Cour de Cassation intervenue dans les conflits entre les porteurs de parts de fondateur ou les employés intéressés, et les sociétés, aux termes de laquelle la fixation des amortissements et réserves et tous autres comptes, ne saurait être contestée hormis le cas de fraude (la commission, d'ailleurs, va peut-être un peu loin. Il n'est pas, en effet, absolument exact que les porteurs de parts ne puissent protester qu'en cas de fraude. Ils le peuvent même hors ce cas, quand leurs droits sont directement lésés, Wahl, *Précis*, n° 958) :

« Considérant, en effet, que l'Etat, quand il exerce
« le droit que lui confère la loi du 1^{er} juillet 1916,
« n'intervient pas au même titre que les participants
« auxquels s'applique cette jurisprudence : que si les
« fixations adoptées dans ces comptes devaient être
« considérées comme intangibles il dépendrait des con-
« tribuables intéressés de soumettre ou de soustraire
« à l'impôt une part plus ou moins grande des béné-
« fices nets réalisés suivant l'affectation donnée aux
« bénéfices ; qu'une telle conséquence ne saurait être
« admise et qu'en spécifiant dans l'art. 3 que le pro-
« duit net serait calculé en établissant le bilan pour
« chaque entreprise suivant les règles antérieures pro-
« pres à cette entreprise, le législateur n'a pas auto-
« risé par là même toute déduction opérée sur les bé-

« néfices à titre d'amortissement ou de réserve, qu'il
« n'a au contraire admis que les prélèvements con-
« cernant la réserve légale et les amortissements. »

Le principe est posé, les applications ne vont pas tarder, toujours plus étendues, et qu'il est impossible de rattacher à la seule idée d'empêcher la dissimulation.

La commission va réviser les comptes des bilans de guerre, réintégrer dans les bénéfices ce qu'elle estime avoir été porté à tort dans les frais généraux ; on voit par là toutes les difficultés qui surgissent de ce fait.

Il va falloir, pour rétablir la comparaison, rectifier ou autoriser les entreprises à rectifier les bilans antérieurs de la période normale, refaire la comptabilité sur de nouvelles bases pour des exercices clos ; tout cela pour substituer aux évaluations et aux pratiques de l'assujetti des pratiques types, des méthodes uniformes, un bilan légal ; c'est ce que, par-dessus tout, le Sénat avait voulu éviter lorsqu'il avait repoussé le projet qui venait devant lui ; c'est ce que la loi prohibait.

Or la commission supérieure, nous venons de le voir, aboutit directement à cette institution d'un bilan légal.

On aurait pu croire que la question portée devant le Conseil d'Etat aurait amené une réfutation du système de la commission supérieure : il n'en est rien. Le Conseil d'Etat qui, d'une façon générale, s'est montré

plus rigoureux et plus fiscal que la commission supérieure, a, à plusieurs reprises, sanctionné la thèse de la commission, notamment dans un arrêt du 5 novembre 1920 (*Gazette du Palais*, 7 décembre 1920) :

« ...considérant que la disposition de l'article 3, qui
« concerne notamment la constitution de la réserve
« légale et de l'amortissement des bâtiments et du
« matériel et qui a pour objet d'obliger les commis-
« sions de taxation à calculer les bénéfices servant de
« base à l'impôt, en se conformant aux principes sui-
« vis, en matière de comptabilité commerciale, ne
« saurait faire obstacle à ce que les commissions re-
« cherchent dans les bilans tous les bénéfices suscep-
« tibles d'être imposés et réintègrent dans les bénéfices
« des sommes figurant dans les frais généraux, lors-
« qu'elles estiment que ces sommes doivent être por-
« tées non au compte des charges mais au compte
« des bénéfices de l'entreprise envisagée... »

Et cette « estimation » des commissions est pour le Conseil d'Etat une question de fait !..

La commission supérieure n'avait pas attendu la consécration donnée par le Conseil d'Etat à sa doctrine et, dès le 11 mai 1918 (R. B. G., art. 525), elle poussait à l'extrême ses théories. Il s'agissait de travaux amortis à raison de 20 % du montant des bénéfices. La commission révisa tous les comptes ; c'est un bel exemple de substitution du bilan fiscal ou légal au bilan de l'assujetti.

« La commission, considérant que l'amortissement
« intensif ainsi pratiqué au cours de la période nor-
« male ne peut être envisagé comme ayant rapport
« avec la dépréciation effective subie par les instal-
« lations ;

« que, par suite, il doit être considéré comme com-
« prenant à la fois une part d'amortissement et de
« réserve, fixe la dépréciation annuelle à 10 % ; réin-
« tègre au bénéfice normal l'excès d'amortissement
« porté aux inventaires 1911-1912 et 1913 »

Et, d'autre part, la commission attribue au contri-
buable, sur le bénéfice net réalisé pendant les périodes
d'imposition, des annuités d'amortissement calculées
à raison de 10 % des travaux effectués.

Cette décision est extrêmement intéressante ; nous
avons eu l'occasion d'appliquer son principe, un peu
malgré nous, comme nous l'avons indiqué tout à l'heu-
re.

En l'espèce, elle n'était peut-être pas défavorable à
l'assujetti, mais elle est très dangereuse, car elle laisse
toute marge et toute latitude à la commission supé-
rieure, dans un arbitraire absolu.

C'est le bilan légal dans toute son acception.

Est-ce à dire que nous estimions complètement in-
justifié l'ensemble des décisions qui établissent le
bilan légal, et, d'une façon générale, attribuent un
pouvoir presque absolu à la commission supérieure ?

Non, jusqu'à un certain point.

La loi nous semble violée à maintes reprises, parfois entièrement laissée de côté par la commission. Mais la loi de 1916 ne peut être appliquée dans son texte intégralement, parce que trop vague et sans directive précise : ballotté entre les tendances contraires du Sénat et de la Chambre, le texte n'avait pu faire état d'idées nettes.

Comme dans toutes les lois hâtives les problèmes n'avaient souvent même pas été aperçus et s'il est bien de poser une principe général, encore faut-il que ce principe suffise.

Il n'est pas douteux que, dans bien des cas, l'application complète de la loi eût amené des conséquences contraires à la volonté du législateur et contraires au fonctionnement de la contribution.

Il n'a pu entrer dans l'esprit du législateur de permettre à certains assujettis d'échapper presque complètement à l'impôt par leur seule volonté.

Il faut aussi indiquer que des sommes parfois très importantes auraient été distraites des bénéfices sans que la situation de l'entreprise justifiait ces déductions. Les bénéfices, de la période normale à la période d'imposition, ont crû dans des proportions souvent fantastiques, passant du simple au décuple, et quelquefois bien plus encore ; il est évident que dans de telles conditions l'amortissement proportionnel devenait tout à fait arbitraire et irréel, et surtout injustifié.

Mais encore faut-il pouvoir garder une juste mesure

et ne pas pousser les choses à l'extrême. Les rectifications de la commission peuvent être justes dans leur principe, mais aboutir à de regrettables injustices ; car, adoptant un critérium non prévu par la loi pour mesurer la dépréciation, elle ne va pas jusqu'au bout de son raisonnement et n'accorde souvent pas le taux qui serait raisonnable.

Nous aurons à examiner tout à l'heure les questions soulevées par l'insuffisance de la théorie de la dépréciation telle que la commission supérieure la comprend.

*
* *

Résumé.

Nous voyons par ce qui précède que la règle des pratiques antérieures est loin d'être le critérium universellement admis par la commission supérieure en matière d'amortissement habituel.

C'est en partant de l'imprécision dans certains cas de ces règles, de leur indétermination quant aux chiffres et de la disproportion qu'elles engendreraient entre la période normale et la période d'imposition, que, par une jurisprudence toujours étendue, la commission s'est donnée un pouvoir d'appréciation très grand et en marge de la loi.

Car si le législateur, à maintes reprises dans la discussion, presque toutes les fois où un point controversé et gênant était débattu, s'est retranché derrière la commission supérieure, il n'a pourtant pas entendu que son pouvoir d'appréciation fût étendu à toutes choses, ce qui est à peu près réalisé aujourd'hui.

Cela ne veut pas dire que la part des règles antérieures, telle qu'elle ressort des décisions des commissions du premier degré et de celles de la commission supérieure soit très réduite.

Très nombreuses sont les décisions de la haute commission qui s'appuient sur elle, tant pour refuser des amortissements que pour admettre un taux habituel et il ne faut pas oublier que dans la plupart des décisions du premier degré (ou tout au moins dans un grand nombre d'entre elles) acceptées par les assujettis et qui demeurent définitives et sans appel, une entente s'est établie sur la base des règles antérieures entre l'administration et le contribuable.

Les règles antérieures restent donc la base de l'amortissement habituel, malgré les importantes restrictions que nous avons signalées.

CHAPITRE II

La dépréciation.

Idées générales.

Nous avons adopté comme plan d'ensemble la distinction et l'opposition entre les règles antérieures, condition de l'amortissement habituel et la dépréciation, condition de l'amortissement supplémentaire.

Nous voilà arrivés au 2^e terme de cette comparaison entre les deux forfaits de dépréciation institués par la loi ; et nous venons de voir que leur champ d'application n'est pas aussi nettement séparé que le texte de la loi semblait le faire prévoir, et que la part de la dépréciation englobe une partie importante de l'amortissement normal, qui va suivre ses règles, et dont nous allons dire quelques mots.

Ce n'est, nous l'avons vu, qu'une conséquence de l'insuffisance de la théorie des règles antérieures.

Cela n'aboutira pas à créer une subdivision marquée dans la théorie de la dépréciation, telle que la comprend la commission supérieure : les règles générales

ne varieront pas suivant l'amortissement auquel elles s'appliqueront, mais des textes de loi ayant accordé un traitement de faveur à l'amortissement supplémentaire, l'amortissement normal restera en dehors de leur action, en principe tout au moins, car, en fait, comme le traitement de faveur se trouve pour la plus grande part à la discrétion de la commission, nous pouvons dire que toute la différence résidera dans l'appréciation qu'en fera la commission supérieure.

La loi a seulement établi le principe de la déduction des amortissements supplémentaires « nécessités, « soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel résultant d'une prolongation de la durée journalière du travail normal, soit par le fait d'installations ou de dépenses spéciales effectuées en vue de « fournitures de guerre. »

Toute liberté d'appréciation est laissée à la commission supérieure, comme pour l'amortissement normal où c'est elle même qui s'est faite une loi.

Les mêmes principes serviront pour les deux.

La théorie de la dépréciation:

Nous n'entendons pas revenir sur les principes de l'amortissement exposés plus haut et qui dominent maintenant la dépréciation.

En effet, toutes les difficultés que le législateur

avait écartées, ou cru écarter en adoptant le forfait des règles antérieures vont reparaître ici ; comment mesurer quelque chose qui n'est que très malaisément mesurable ; comment établir le rapport nécessaire entre l'amortissement et la dépréciation et trouver un critérium et une mesure commune.

Les difficultés grandissaient encore dans beaucoup de cas, du fait que, là, les conditions normales d'existence des entreprises étaient bouleversées. Souvent, il s'agissait de dépréciations exceptionnelles, de créations d'usines momentanées et souvent considérables et chaque assujetti pouvait invoquer une situation différente du voisin.

A maintes reprises, la commission a défini ce qu'elle entendait par amortissement : nous avons cité tout à l'heure la décision du 25 octobre 1918 (*R. B. G.*, art. 573) qui peut être considérée comme le type de la définition donnée par la commission. Rappelons-en brièvement l'essence : l'amortissement n'est que la constatation à l'inventaire de la dépréciation effective et actuelle des éléments de l'actif et doit être strictement séparée de la réserve.

Ce ne sont là que les principes généraux de l'amortissement, parfaitement justes en théorie et en droit et nous n'avons alors critiqué cette décision que parce que, selon nous, elle appliquait à tort les règles de la dépréciation dans un cas où les règles antérieures devaient jouer.

Dépréciation effective et actuelle, actuelle et réalisée, voilà les termes dont se sert à chaque instant la commission supérieure pour qualifier la dépréciation susceptible de motiver un amortissement. En dehors de ces conditions elle n'admettra pas d'amortissement.

Voyons ce à quoi elles correspondent.

a) *Actuelle*

C'est l'exclusion de tout ce qui n'est pas perte du moment, et l'exclusion particulièrement des amortissements arriérés.

Nous avons examiné tout à l'heure la situation faite par le législateur aux amortissements arriérés et la jurisprudence qui découlait forcément du rejet de l'amendement Leblond.

Il était naturel qu'en adoptant le forfait des règles antérieures, le législateur refusât la déduction des amortissements arriérés, car il s'agit de créer une comparaison entre la période normale et l'exercice d'imposition, et la base de la comparaison eût été faussée.

Ceci ne veut pas dire que nous approuvions le moins du monde, au point de vue social et général, cette disposition. Elle est en effet funeste à la marche d'une entreprise et en contradiction avec les principes de l'amortissement, mais elle fait partie du cortège de critiques que soulève la contribution et en est une conséquence directe.

En matière d'amortissements supplémentaires elle peut, à la rigueur, se comprendre aussi, car il s'agit là seulement de considérer la perte exceptionnelle due aux circonstances et aux immobilisations spéciales : il ne s'agit que d'une dépréciation strictement déterminée dans le temps et dans l'espace.

Mais la règle d'exclusion ne fléchit pas pour les amortissements normaux envisagés par la commission sur la base de la dépréciation ; allons-nous trouver des raisons de justification analogues ?

Le fisc invoquera évidemment la nécessité de faire rendre l'impôt, la volonté contraire du législateur.

Nous n'attaquons pas la jurisprudence de la commission au point de vue légalité, quoique, à vrai dire, la commission par une extension de la loi se soit mise en dehors de son application et ne puisse en pareil cas invoquer ses dispositions dans un sens pas plus que dans un autre ; mais c'est un des points où la solution de la commission est illogique et dangereuse au premier chef.

En effet, en droit français au moins, la règle de la fixité du capital social et de la continuité des exercices fait qu'il ne peut y avoir bénéfices qu'après la réparation intégrale des pertes subies aux exercices précédents.

C'est la définition même du bénéfice. Prélever l'impôt sans se préoccuper de la situation de l'entreprise,

aboutit à faire acquitter des droits exorbitants sur le capital qui n'aura pas été reconstitué.

Puisque la commission met en avant l'idée de dépréciation, la loi française et la logique commanderaient que seule la dépréciation effective fût envisagée, mais aussi toutes les dépréciations, sans distinguer entre les périodes où elles se sont produites.

L'annuité de l'impôt s'oppose peut-être à cela et la commission applique peut-être la loi, mais ceci montre à quel point pareille loi est dangereuse et déplorable, puisqu'elle aboutit à une pratique qui serait irrégulière et peut-être frauduleuse pour le particulier qui voudrait agir ainsi pour son propre compte.

Le but de la contribution est d'empêcher les entreprises de réaliser grâce à des circonstances fortuites des bénéfices considérablement augmentés mais l'Etat, co-partageant, ne doit pas être privilégié plus qu'un associé. Celui-ci en pareil cas ne toucherait pas de dividende avant le rétablissement de l'actif social.

Il y a là une méconnaissance absolue de la notion de bénéfice, qui, si elle peut légalement se justifier dans l'application des règles antérieures, et de l'amortissement supplémentaire est bien difficile à admettre dans le cas de l'amortissement normal basé sur la dépréciation.

b) Réalisée. — *La réserve*

C'est l'exclusion de la réserve, et l'une des plus graves questions que soulève la contribution des bénéfices de guerre.

En pratique, en effet, les assujettis ont tendance, soit à porter sous le nom d'amortissement, des amortissements anticipés pour pertes éventuelles, qui constituent de véritables réserves, soit à exagérer leurs amortissements qui ainsi ne correspondent plus à la dépréciation et constituent des réserves dans la mesure où ils la dépassent.

La commission supérieure a toujours condamné la réserve, sauf peut-être dans une décision du 26 février 1917, tout au début de son fonctionnement et démentie depuis par toute une jurisprudence. Elle ne faisait ainsi que suivre la volonté du législateur.

Il n'entre pas dans notre cadre d'étudier les questions importantes que pose l'exclusion de la réserve.

Qu'il nous suffise d'indiquer le péril que fait courir à la vie de la Société et à son fonctionnement une loi qui l'interdit entièrement.

A l'heure actuelle, toutes les législations, à la suite des efforts de la pratique, tendent à encourager la création des réserves qui seules permettent à l'entreprise d'assurer son existence et de traverser les périodes de crise.

La loi de 1916 les prohibe et les décisions de la com-

mission supérieure très nombreuses refusent toute déduction du chef de réserves, en se basant sur ce que la loi ne le prévoit pas et qu'il n'y a pas de dépréciation ou d'amortissement supplémentaire à envisager (6 juillet 1917, *R. B. G.*, art. 125 et toute une jurisprudence).

Nous avons vu combien la limite entre l'amortissement et la réserve était difficile à mesurer ; pour la commission, toute la part d'amortissements qu'elle estime injustifiés et au delà de la dépréciation appréciée par elle sera réserve.

C'est dire qu'elle seule est juge et le Conseil d'Etat se retrancherait derrière la question de fait si le cas lui était soumis.

Le pouvoir d'appréciation de la commission reste donc souverain, sans que des motifs soient même donnés ; la jurisprudence affirme, ne discute pas.

Pourtant, dans certaines décisions elle établit des règles qui pourraient servir quelquefois de critérium pour la distinction des amortissements et des réserves, notamment dans une décision du 28 juin 1918 (*R. B. G.*, art. 484).

Il s'agissait de mines ; on a beaucoup discuté l'application aux mines de la loi du 1^{er} juillet 1916, mais cette controverse ne rentre pas dans notre sujet et ne présente d'ailleurs pas pour nous d'intérêt, en la circonstance, la commission ayant refusé de distin-

guer entre les mines et les autres industries pour le calcul de la contribution.

Elle indique : « que pour constituer un amortissement au sens de la loi..., les dépenses de travaux ne devaient pas avoir pour objet d'étendre l'entreprise, de développer ses moyens d'action, mais seulement de maintenir la capacité normale de production, mesurée sur le tonnage moyen extrait avant-guerre, en tenant compte de l'augmentation du prix des matières premières et main-d'œuvre, et en tenant compte des dépréciations exceptionnelles résultant de l'augmentation des extractions et de la concentration de l'exploitation sur ses meilleures couches. »

En effet, pour les mines les immobilisations comprennent, en dehors des bâtiments, matériels, etc., qui constituent l'actif amortissable d'une entreprise ordinaire, la mine elle-même qui s'épuise.

Il est difficile dans beaucoup d'espèces, de l'amortir car la durée est souvent illimitée, du moins par rapport à la Société qui l'exploite ; mais pour continuer l'exploitation, il faut toujours creuser plus loin et faire de nouveaux travaux pour maintenir la même valeur de production et en quelque sorte la même valeur d'immobilisations.

C'est en ce sens que les travaux constituent ici des immobilisations sujettes à amortissements, et, ceci à part, le critérium peut être appliqué à toutes les

entreprises : la même capacité de production, par un matériel maintenu à la même valeur.

Ceci d'ailleurs ne fait que nous rapprocher de la dépréciation et ne nous facilite guère son calcul, mais cette décision était intéressante à rappeler.

De quelque manière qu'elle l'envisage et la détermine, la commission poursuit impitoyablement la réserve, et la réintègre dans les bénéfices ; c'est que c'est là le moyen le plus indiqué et le plus naturel pour échapper à l'impôt. Elle ne fait grâce qu'à la réserve légale qui est visée par un texte de loi.

Toutefois en matière d'amortissement supplémentaire, la commission, pour les installations de guerre, admet parfois dans l'amortissement du surprix de véritables réserves : nous aurons à examiner ce cas tout à l'heure.

Deux questions notamment se posent à propos des réserves, la première pour le calcul des capitaux engagés, la deuxième pour la dépréciation des réserves,

1° Capitaux engagés

Il est évident que les amortissements, dans la mesure où ils sont des réserves, doivent être compris dans les capitaux engagés pour le calcul du forfait de 8 %, du bénéfice normal.

La jurisprudence de la commission est en ce sens et elle ne refuse cette inscription des amortissements reconnus exagérés aux capitaux engagés, que : « s'ils

ne sont assez forts que pour reconstituer le capital », 12 décembre 1917 (*R. B. G.*, art. 331), solution évidente.

2° *Dépréciation des réserves*

Si la réserve a été constituée dans un exercice d'avant-guerre, la commission ne pourra avoir aucune action sur elle (sauf à reviser, comme nous l'avons vu, le bilan et répartir les comptes divers de façon différente) ; au contraire, en vertu du principe de l'équivalence des périodes, l'assujetti pourra les réintégrer dans les bénéfices nets de la période normale.

Il arrive fort souvent que des réserves occultes soient constituées dès l'avant-guerre par l'exagération des amortissements. Il n'y avait pas à ce moment de limitation dans les pouvoirs des intéressés à cet égard et souvent les amortissements très larges ont réduit l'actif immobilisé au bilan à une valeur purement nominale. Il y a donc, de par la jurisprudence elle-même de la commission, des réserves constituées.

Ces réserves peuvent se déprécier au cours des périodes d'imposition et la question s'est posée de savoir si la perte qui les atteignait justifiait un amortissement.

C'est principalement en cas d'amortissement immédiat, par inscription des travaux neufs aux frais généraux dans l'année de la dépense, que la commission a eu à statuer.

D'après la jurisprudence constante, de pareils postes, une fois amortis, ne justifient pas un amortissement pour usure exceptionnelle : dans une décision du 7 octobre 1917 (R. B. G., art. 233) rapportée plus haut, la commission supérieure, pour un cas d'amortissement intégral refuse la déduction d'un amortissement exceptionnel accordé par la commission du premier degré.

Mais, si l'amortissement intégral des postes en jeu a été effectué avant-guerre, la commission admet un amortissement (30 janvier 1920, R. B. G. art. 678) et c'est justice, car il y a eu perte sur le matériel amorti, donc perte sur une valeur inscrite avant-guerre au bilan, perte sur la réserve occulte constituée par l'amortissement intégral.

De même, dans une décision du 4 septembre 1917 (R. Off. n° 207) la commission admet le principe d'un amortissement d'une machine amortie avant-guerre, tout en le calculant autrement ; nous allons retrouver cette décision en examinant la question du surprix.

Voilà donc quelles sont, pour la commission supérieure, les conditions de la dépréciation et le point de vue théorique, auquel elle l'envisage.

Examinons-en les applications, en séparant les deux paragraphes : amortissement normal et amortissement supplémentaire.

§ 1^{er}. — La dépréciation dans l'amortissement normal : Son taux.

Pour toute la partie de l'amortissement normal qui suit les règles de la dépréciation, la commission applique les taux généralement admis comme correspondant à la dépréciation moyenne.

La jurisprudence est constante, et de très nombreuses décisions accordent généralement une déduction annuelle de 5 % sur les immeubles et 10 % sur le matériel. La durée de 20 ans pour les premiers et 10 ans pour le second lui paraissent se rapprocher de la réalité.

Ce sont des chiffres souvent admis en pratique par les entreprises et ce taux, s'il ne peut s'appliquer justement à tous, en raison des circonstances particulières à chacun, est raisonnable.

D'ailleurs, la commission n'hésite pas à considérer la situation particulière de chaque entreprise et elle a admis des amortissements de 20 % « eu égard aux conditions spéciales de fonctionnement de l'entreprise. » (30 novembre 1917, R. B. G., art. 305).

De même, en présence de certains postes de durée d'usage moindre, elle admet un amortissement plus élevé, notamment pour les camions automobiles, 15 à 25 % — 15 % des chevaux et voitures (6 juillet 1917, R. B. G., art. 127).

La jurisprudence est donc assez souple et assez

large pour s'adapter aux circonstances particulières et le taux de dépréciation est équitable par rapport à la réalité de la dépréciation.

**§ 2. — La dépréciation dans l'amortissement
supplémentaire.**

C'est là le domaine véritable de la dépréciation de la loi de 1910.

La mesure d'une dépréciation extraordinaire, exceptionnelle, pour reprendre le terme employé par la loi, constitue le problème soumis à l'appréciation de la commission supérieure.

Un facteur nouveau intervient ici pour la loi, la guerre, qui bouleverse toutes les circonstances économiques et toutes les conditions d'existence des entreprises, non pas que ce facteur n'ait pas agi sur toutes les catégories d'entreprises, mais la loi ne le reconnaît que dans certains cas et modifie les règles normales d'amortissement là seulement.

Le législateur a limité strictement le champ d'application de l'amortissement supplémentaire.

L'article 3 indique lui-même deux parties dans cet amortissement :

La première, que nous appellerons amortissement supplémentaire, proprement dit, déterminé par une

dépréciation supplémentaire des installations habituelles, due à certaines causes d'usure spéciales ;

La deuxième, que nous appellerons amortissement exceptionnel, déterminé par le caractère spécial de l'objet auquel il s'applique.

A) - *L'amortissement supplémentaire*

D'après l'article 3 de la loi de 1916, la prolongation de la journée de travail peut donner lieu à l'octroi d'un amortissement supplémentaire à l'amortissement habituel.

En effet, un travail plus intensif amène une dépréciation plus grande et l'amortissement habituel, calculé sur le travail normal régulier, ne tient pas compte de cette augmentation de perte.

Il était donc naturel qu'une usine ayant augmenté sa production, ou travaillant dans des circonstances d'usure plus considérable, bénéficiât, dans une proportion équitable, d'un amortissement supplémentaire s'ajoutant à l'amortissement normal des mêmes installations.

C'est ce que la commission supérieure admet. Elle a jugé, dans ce sens, que la prolongation d'une heure dans la journée de travail normal, justifiait à elle seule un amortissement supplémentaire, et c'est le

même principe qui lui fait refuser tout amortissement supplémentaire à une entreprise dont le travail avait déjà atteint un maximum d'intensité en période normale (R. B. G., art 553, 27 septembre 1918).

Mais, alors que la loi paraissait limiter strictement à la prolongation de la journée de travail l'octroi d'un amortissement supplémentaire, la commission a entendu largement cette faveur et, dans un motif d'équité, a admis que toute dépréciation exceptionnelle justifiait un amortissement supplémentaire.

C'est en ce sens que l'on a parfois invoqué devant la commission, l'inexpérience du personnel et des ouvriers et la commission a refusé une déduction basée sur ce motif, dans une décision du 26 octobre 1917 (R. B. G., art. 235), mais en constatant que l'assujetti ne justifiait pas d'une perte supplémentaire; ce qui laisse supposer que, dans le cas contraire, elle l'eût admis.

La question s'est posée de façon plus complexe dans la déduction des frais d'entretien.

En effet, les frais d'entretien ne rentraient pas par eux-même, à proprement parler, dans l'amortissement ; ils rentraient dans les frais généraux comme frais de conservation du matériel et des immeubles, mais, tout en étant en marge de l'amortissement, ils le conditionnent étroitement. Il est évident que sans entretien la perte subie à chaque exercice sera beaucoup plus forte que si l'entreprise a réparé au fur et

à mesure les petites dégradations et prévenu les grosses usures.

Et alors, la question se pose, lorsque pendant la guerre, les frais d'entretien n'ont pas été faits ou ont été moins complets qu'avant la guerre, de savoir si l'usure plus rapide de ce chef en période d'imposition justifie un amortissement.

La commission l'a pensé et elle a admis un amortissement supplémentaire dans ce cas, soit sous la forme d'une augmentation du taux de l'amortissement, soit sous la forme d'une déduction spéciale. (7 septembre 1917, R. B. G., art. 202 ; 20 juillet 1917, R. B. G., art. 252).

Elle ne se montre donc pas rigoureuse dans l'application de la loi et entend largement le sens de l'amortissement supplémentaire.

B) *L'amortissement exceptionnel.*

Tout autre va être la situation pour l'amortissement exceptionnel.

Il ne s'agit plus d'une dépréciation supplémentaire à la dépréciation normale, d'un amortissement ajouté à l'amortissement habituel pour les mêmes installations, le même matériel et les mêmes immeubles qui s'usent différemment dans l'une et l'autre période.

Il s'agit maintenant d'un amortissement accordé en

raison de l'usure spéciale subie par des installations particulières, qui n'ont pas de parallèle en période normale : les installations de guerre.

En quelques mois, en effet, ou quelques années, il a fallu, par un effort subit au début et toujours croissant par la suite, adapter la production du temps de paix à la production nécessitée par la guerre.

Des usines se sont créées de toutes pièces pour la fabrication d'un matériel innombrable de guerre ; d'autres se sont simplement adaptées aux nouveaux besoins en transformant leur outillage et leurs bâtiments pour répondre aux commandes de l'Etat français ou des Etats alliés.

Une partie très importante de l'industrie s'est tournée vers la fabrication du matériel de guerre, sur la demande de l'Etat lui-même et dans l'intérêt nécessaire de la défense nationale, encouragée par les hauts prix et les gros bénéfices.

Mais il a fallu investir dans les usines et les matériels nouveaux des capitaux considérables, tant par suite de l'importance des fabrications à réaliser que par suite de l'augmentation des prix survenue après le début des hostilités et qui n'a cessé, jusqu'en 1920, d'enfler démesurément le coût de toutes choses.

Il n'était pas possible de s'en tenir aux amortissements calculés sur le taux d'avant-guerre, car les installations, conçues pour la guerre exclusivement, devenaient caduques et sans valeur du jour où la guerre

cessait, ou tout au moins, pour certaines d'entre elles, nécessitaient de grosses dépenses pour l'adaptation et le retour au temps de paix.

Il fallait donc accorder un amortissement très large qui tint compte autant que faire se pouvait, d'un facteur impossible à connaître et à déterminer : la durée de la guerre, et ceci bouleversait toutes les notions d'amortissement ordinaire, parce qu'à l'idée de dépréciation annuelle mesurée par l'usure, s'ajoutait l'idée de dépréciation totale par le non-emploi.

Le taux d'amortissement tiendra donc compte, en premier lieu, de l'usure des installations de guerre ; aucune règle restrictive du taux ne sera établie et la commission accordera les déductions les plus importantes si elles sont justifiées par l'état du matériel, déduction totale si l'usure est complète.

Mais d'autre part la valeur du taux d'amortissement se trouvait augmentée pour deux motifs : la limitation à un petit nombre d'exercices de la durée des installations de guerre et le surpris payé par suite de la hausse des prix.

Nous allons examiner sous le nom de surpris les questions que soulève cette situation.

Le surpris

Le problème du surpris n'est pas seulement limité à l'amortissement supplémentaire.

C'est une question fondamentale qui se posait pour tous les problèmes dérivant de l'amortissement dans les bénéfices de guerre.

En effet, l'amortissement en droit commun est destiné à reconstituer un capital immobilisé au fur et à mesure de la perte subie par le fait de la dépréciation à chaque exercice et de façon qu'au bout de la durée normale d'usure, le capital soit retrouvé intact au bilan.

Mais, pour que le capital se retrouve intact, pour qu'il représente ce qu'il était au moment de la mise en société, il faut que la valeur d'échange qu'il représentait soit restée la même ; il faut qu'avec le même capital l'on puisse se procurer la même chose, qu'en d'autres termes la valeur d'échange reste la même ; sinon, le capital n'est plus intact puisque la valeur reconstituée en argent ne représente plus le même pouvoir d'achat.

a) LA VALEUR DE REMPLACEMENT

Déjà, les circonstances économiques de l'avant-guerre, qui faisaient que les prix montaient lentement, auraient produit un certain déséquilibre ; mais avec la guerre, le déséquilibre devient total.

Alors qu'un capital valeur 1914 représentait un pouvoir d'achat donné, le même capital valeur 1920 ne

représentait plus que la moitié ou le quart de ce pouvoir d'achat.

Les amortissements devaient être doubles ou quadruples si l'on voulait reconstituer un matériel et des immobilisations similaires.

Les amortissements calculés au taux normal sur la valeur de 1914 des postes à amortir n'aboutissent qu'à reconstituer un capital nominalement égal, mais en réalité très diminué. Il ne faut pas considérer la valeur en argent, infiniment variable, sans aucune fixité, mais bien la valeur d'achat. Procéder autrement, c'est méconnaître une des lois les plus fondamentales d'économie politique.

Il eût donc fallu, pour établir une loi saine, que la commission calculât tous les amortissements, au moins pour la période de guerre, sur la valeur de remplacement et non sur la valeur 1914, sauf révision à la fin de la contribution dans le cas de retour au prix d'avant-guerre.

Mais la commission n'a pas admis cette règle en ce qui concerne l'amortissement normal et elle a considéré comme une réserve injustifiée, parce qu'éventuelle, toutes les sommes que l'assujetti déduisait sous le nom d'amortissement, pour parer à l'augmentation de valeur des immobilisations et matériel et elle les a réintégrées dans les bénéfices (décision du 27 septembre 1918, R. B. G., art. 570 et une jurisprudence constante.)

L'administration avait eu à manifester son avis. Le 26 novembre 1920 elle répondait à une question indiquant que la valeur de remplacement était 6 fois la valeur d'avant-guerre, que les amortissements calculés eu égard au prix de revient de l'installation peuvent seuls être admis en déduction des bénéfices, à l'exclusion des provisions constituées pour le remplacement du matériel inutilisable.

Au début, la commission supérieure a semblé vouloir tenir compte, dans une certaine mesure, des hausses survenues dans les prix. C'est ainsi qu'elle avait indiqué que les amortissements dépendaient notamment du prix du matériel de remplacement (7 septembre 1917, R. B. G., art. 202 ; 9 février 1918, R. B. G., art. 413).

C'est en ce sens que le 14 septembre 1917 (R. B. G., art. 282) notamment, elle avait décidé que si une machine amortie avant guerre était détruite, elle admettait une déduction représentant l'excédent à verser sur le prix initial primitif pour le remplacement.

Mais, si cette solution a été maintenue par la commission pour les frais d'entretien où il était d'ailleurs impossible de faire autrement, la commission n'a pas admis le calcul des amortissements sur la valeur réelle et elle s'est bornée, dans les termes de la loi, à calculer l'amortissement sur le prix de revient.

En matière d'amortissement normal, la question se présentait donc sous le jour d'un supplément d'amor-

tissement, demandé par les assujettis, et refusé par la commission, pour la hausse des prix qui avait suivi les hostilités et pour l'adaptation des amortissements aux valeurs de remplacement.

Mais en matière d'amortissement supplémentaire, la question était différente.

Les assujettis avaient immobilisé des sommes extrêmement importantes dans les usines et le matériel, pendant la période de guerre, à un moment où les prix étaient les plus hauts ; il fallait cette fois prévoir la baisse qui suivrait, croyait-on, les hostilités.

La question était la même au point de vue juridique dans le cas de l'amortissement normal comme dans celui de l'amortissement supplémentaire : c'étaient des constitutions de réserves.

Mais il était évident que la commission ne pouvait refuser la déduction en matière d'amortissement supplémentaire de ces réserves, car la loi les prévoyait, et c'était une nécessité pratique.

L'amortissement accordé devait s'inspirer de deux directives : la baisse des prix qui suivrait la cessation des hostilités et la perte de valeur, soit partielle, soit totale, qui découlerait forcément du non-emploi pendant la période de paix d'installations créées pour la guerre.

Il devait ensuite être fonction de la durée probable que l'on assignerait à la guerre pour répartir l'amor-

tissement sur un nombre d'exercices plus ou moins grand.

La commission reconnaît dans maintes décisions la légitimité d'un amortissement inspiré de ces motifs et elle en proclame le principe ; notamment dans une décision du 31 mai 1919 (R. B. G., art. 475), elle indique que la dépréciation correspondant à la baisse des prix peut entrer dans les prévisions relatives à l'amortissement de l'outillage.

Comment calculer cette dépréciation ?

La prétention des assujettis, dans beaucoup de cas, était, d'une part, d'amortir totalement les installations de guerre et, d'autre part, de le faire dans un nombre d'exercices très limité ou même dans un seul.

Le fisc, suivi par la commission supérieure, a résisté à cette demande et a d'abord décidé que seul l'excédent de valeur, le surprix des installations sur la valeur de 1914, était susceptible d'un amortissement.

A une question du 31 mars 1917 (R. B. G., art. 86), le fisc a répondu que les sommes affectées à la création ou à l'extension d'établissements industriels, ne sauraient, pour l'assiette de l'impôt, être déduites des bénéfices réalisés par l'exploitant qui est seulement autorisé à faire état des amortissements supplémentaires nécessités par les installations effectuées en vue des fournitures de guerre.

Le 12 juillet 1917 (R. B. G., art. 85), à une nou-

velle question, l'administration répondait que si un matériel a été acquis pendant la guerre à un prix supérieur à celui qu'il conservera à la fin de la période d'application des bénéfices de guerre, l'administration estime que « le supplément de prix payé par « l'acquéreur est susceptible de faire l'objet d'un « amortissement spécial, réparti sur un nombre « d'exercices correspondant à la durée probable de la « période envisagée, mais que, quant au surplus de « valeur, il n'apparaît pas qu'il y ait lieu de régler « son amortissement autrement que dans les condi- « tions habituelles. »

La commission supérieure, de façon générale, sauf dans le cas où la perte de valeur à la cessation des hostilités apparaît comme certaine et absolue, fait siennes cette restriction et n'admet l'amortissement que pour le surpris (22 mars 1918, R. B. G., art 415).

Ceci ne veut pas dire qu'elle n'accorde pas d'amortissement large pour le reste, mais simplement qu'elle n'admet un amortissement automatique et total que sur cette part.

b) DURÉE D'AMORTISSEMENT DU SURPRIX

Voilà donc un premier point acquis. Comment d'autre part amortir ce surpris et sur quelle durée ?

La question s'était posée dès les premiers jours de

l'application de la contribution des bénéfices de guerre.

Le 8 novembre 1916, le ministre des finances adressait à ce sujet une lettre au Sous-Secrétaire d'Etat à la marine marchande, dans laquelle il indiquait qu'il fallait répartir sur plusieurs exercices l'amortissement (R. B. G., art. 85) et la réponse du 12 juillet 1917, citée plus haut, ne faisait qu'appliquer ce principe.

La commission refuse l'amortissement immédiat dès le premier exercice de l'excédent de valeur, sur la valeur 1914, et accorde : soit un amortissement forfaitaire de surprix de 10 à 15 %, sans envisager la durée probable de la guerre (décision du 26 octobre 1917, R. B. G., art. 235), dans un cas où d'ailleurs elle considérerait que les installations n'avaient pas eu spécialement pour but l'exécution des fournitures de guerre, mais aussi l'après-guerre, soit, suivant la thèse de l'administration, un amortissement réparti sur tous les exercices de guerre.

C'est en ce sens que la jurisprudence s'est fixée, mais sans admettre que l'excédent de prix doive être obligatoirement mesuré par l'écart entre le cours de 1914 et le cours du moment.

Dans maintes décisions, en effet, la commission pose en principe que la dépréciation calculée sur la différence entre les prix d'avant-guerre et les prix

de guerre, ne correspond pas à la réalité (31 janvier 1919, R. B. G., art. 514, etc.)

C'est donc une question d'appréciation pour la commission supérieure et elle accorde largement pour les installations de guerre les amortissements nécessités par les diverses causes de dépréciation en les répartissant en plusieurs exercices, sous réserve de la révision en fin de la période d'application de la contribution, permettant ainsi une réadaptation aux conditions économiques de la paix, réadaptation souvent illusoire, comme l'ont démontré les séries de faillites et de krachs qui ont suivi la cessation des hostilités.

§ 3. — La révision des amortissements.

La loi n'a pas voulu que l'octroi d'amortissements par les commissions fût définitif et sans appel ; elle a institué une procédure qui permet de revenir sur les amortissements concédés pour les augmenter, en théorie au moins, ou les diminuer.

L'article 15 de la loi du 1^{er} juillet 1916, décide que
« lorsque les sommes mises en réserve pour les amor-
« tissements de bâtiments, de matériel et d'outillage,
« ou de créances irrecevables sont reconnues exa-
« gérées par la commission, l'excédent sera considéré
« comme bénéfice supplémentaire réalisé pendant la
« dernière année d'imposition.

« Par contre, lorsque, sur la réclamation du contribuable jointe à sa déclaration pour la dernière année d'imposition, lesdites sommes seront reconnues insuffisantes par la commission, la différence sera imputable au dernier exercice imposable. »

Cette disposition vise à instituer une révision générale des amortissements en fin de la période d'application de la contribution, et à adapter les amortissements exceptionnels à la dépréciation réelle.

En effet, nous venons de voir que les bases sur lesquelles était établi l'amortissement exceptionnel et notamment l'amortissement du surpris, ne permettaient qu'une approximation très peu précise des dépréciations réelles, parce que trop d'éléments restaient incertains, tels que la durée de la guerre, la baisse des prix attendue pour la cessation des hostilités, l'adaptation aux conditions de paix.

La portée de cet article est d'ailleurs soulignée par la discussion au Parlement. En effet, au Sénat, le 6 juin 1916, on n'attribuait, comme dans tous les travaux préparatoires, à l'article 15 qu'une portée limitée aux amortissements exceptionnels, et M. Tournon indiquait que la commission du premier degré et le contribuable pouvaient s'être trompés, notamment lorsqu'il s'agissait d'une usine créée spécialement en vue des fournitures de guerre, parce qu'on ne pouvait préciser exactement la durée des hostilités.

Toute la discussion montre qu'il ne s'agissait que des amortissements exceptionnels.

Mais certaines commissions du premier degré, à la suite du fisc, ont émis la prétention d'opérer, en fin de la période d'application des bénéfices de guerre, une révision générale des amortissements aussi bien normaux que supplémentaires.

Pareille prétention est injustifiable, car ni le texte, ni les travaux préparatoires n'autorisent cette interprétation ; et l'extension aux amortissements normaux de l'article 15 est abusive.

Le fisc ne fait, en statuant ainsi, que reprendre une idée qui lui est chère et qui s'était faite jour lors de la présentation du projet de loi qui aboutit à la loi du 31 décembre 1917.

Nous avons vu tout à l'heure que l'on visait dans une disposition de ce projet, à calculer les amortissements sur la dépréciation réelle. La révision des amortissements en était le moyen indispensable.

Mais le Sénat repoussa le texte voté par la Chambre et marqua par son vote que le Parlement ne voulait pas d'une révision générale des amortissements.

La portée de l'article 15 reste donc strictement limitée aux amortissements exceptionnels pour lesquels il avait été créé ; et c'est d'ailleurs la solution que commande la logique et la justice.

En effet, si, comme nous venons de le voir, il est naturel que pour les amortissements supplémentaires

une révision s'accomplisse, pour les amortissements normaux, il n'en peut être ainsi.

Si les bilans et les amortissements ont été établis en conformité des règles antérieures, l'équivalence des périodes se trouve faussée par toute révision, parce que toute révision aboutit à imposer illégalement un bénéfice calqué sur le bénéfice normal, donc calculé en tenant compte de l'amortissement.

Si les amortissements ont été calculés forfaitairement sur la base d'un pourcentage de dépréciation, la commission supérieure admet elle-même que le bénéfice forfaitaire a été établi en comprenant dans les dépenses un amortissement suffisant. Ce serait réviser le forfait illégalement et le diminuer que d'accepter la révision des amortissements telle que nous venons de l'exposer et telle que la proposent certaines commissions du premier degré.

CONCLUSION

Voilà brièvement étudiés, dans les décisions de la jurisprudence, quelques-uns des problèmes qui se posent à propos des amortissements dans la loi du 1^{er} juillet 1916. Essayons de résumer quelques-uns des dangers de cette loi.

Impôt exceptionnel et d'un taux exorbitant, la contribution sur les bénéfices de guerre a été assise sur le principe, nouveau dans ses applications, de l'imposition du bénéfice réel.

D'où une première source de difficultés due au bouleversement du système fiscal accoutumé, une première cause de difficultés de forme et de fond entre le fisc et les assujettis.

D'autre part, le législateur a été conduit à réduire à l'extrême les fissures par lesquelles la matière imposable pouvait s'évader du système fiscal nouveau et les amortissements en étaient la principale.

Sous couleur d'amortissements, l'assujetti pouvait, si la loi n'y prenait garde, échapper plus ou moins

complètement à l'impôt en constituant des réserves occultes ou manifestes.

Il était naturel que le législateur et la commission y prissent garde.

Seulement, la rigueur qui se fait jour dans les solutions que nous avons examinées, si elle est légale le plus souvent, est impossible à admettre pratiquement.

Elle aboutit à des conséquences très dangereuses par suite du taux exorbitant de la contribution et parce qu'elle amène la suppression de la réserve.

C'est peut-être la plus grave question que cette exclusion de la réserve, qui dans les entreprises modernes est fondamentale.

Un loi qui la prohibe ne peut durer sans danger et doit être restreinte à des circonstances exceptionnelles telles que celles que nous venons de traverser, bien heureux déjà si elle n'amène pas des conséquences regrettables.

Ce n'est pas tant la commission supérieure chargée d'appliquer un texte que le principe même de la loi qu'il faut condamner en droit et de fait.

Il est une autre grave question que nous avons indiquée tout à l'heure, celle du prix de remplacement.

Sauf pour les amortissements exceptionnels, nous avons vu que la commission n'a égard pour le calcul

des amortissements, qu'à la valeur de revient, prix de 1914.

C'est la loi elle-même qui commandait cette solution fautive dans son essence, car elle aboutit à une imposition abusive.

Le principe fondamental de la loi de 1916 en matière d'amortissement, soit l'équivalence des bénéfices et des bilans à comparer par l'application des règles antérieures, ne tient pas compte du bouleversement économique accompli depuis 1914 et statue comme si l'échelle des prix était restée la même, comme si la crise financière et économique avait laissé subsister les mêmes cours, les mêmes puissances d'achat.

C'est là encore une erreur essentielle de la loi de 1916, qui serait à juste titre considérée comme une loi détestable, si elle ne reposait sur un principe moral et juste et si elle n'avait fait rentrer dans les caisses publiques plusieurs milliards.

De la commission on ne pouvait attendre qu'elle réformât la loi. Elle l'a appliquée, souvent étroitement dans l'amortissement normal, plus largement dans l'amortissement supplémentaire.

Son œuvre est intéressante par elle-même, par son ampleur et son importance ; elle est utile pour l'avenir parce qu'elle a établi une jurisprudence et des principes fiscaux dans les problèmes nouveaux que susci-

lait l'application du système fiscal introduit par la loi du 15 juillet 1914 et la série des lois qui ont suivi.

A l'heure où l'on essaie de proclamer dans certains milieux la faillite du système fiscal de l'imposition du bénéfice réel, il était intéressant d'en étudier quelques-unes des applications dans leurs conséquences extrêmes.

Lu et approuvé :

Paris, le 22 Mai 1923.

Vu : Le Président de la Thèse,

WAHL.

Vu : Le Doyen,

BERTHÉLÉMY.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

APPELL.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	5
L'amortissement en droit commun.....	14
Légitimité de l'amortissement.....	17
Les règles de l'amortissement.....	19
La valeur.....	21
Les modes.....	24
Amortissement et réserve.....	27
Les conflits antérieurs.....	32
L'amortissement dans la loi des bénéfices de guerre	36

PREMIERE PARTIE

<i>La loi du 1^{er} juillet 1916</i>	37
CHAPITRE PREMIER. — <i>Les textes</i>	39
Le principe de l'amortissement habituel et le législateur	42
CHAPITRE II. — <i>Les organes de jugement</i>	51

DEUXIEME PARTIE

<i>La jurisprudence de la Commission supérieure</i> ..	55
Le forfait de dépréciation.....	56

L'étendue de l'amortissement. — Les biens que l'on peut amortir.....	59
CHAPITRE PREMIER. — <i>Les règles antérieures et l'amortissement habituel</i>	61
Sens du mot : règles antérieures.....	64
§ 1 ^{er} . — Identité des chiffres d'amortisse- ment	66
a) Abstraction des amortissements..	66
b) Amortissement intégral.....	67
c) Amortissements non pratiqués en période normale.....	74
A) Produit moyen normal.....	75
B) Bénéfice forfaitaire.....	76
§ 2. — Identité des modes.....	78
Travaux neufs.....	79
Amortissements proportionnels aux bénéfices	81
Le bilan légal.....	85
Résumé	92
CHAPITRE II. — <i>La dépréciation</i>	94
Idées générales.....	94
La théorie de la dépréciation.....	95
a) Actuelle.....	97
b) Réalisée. — La réserve.....	100
1 ^o Capitaux engagés.....	103
2 ^o Dépréciation des réserves.....	104
§ 1 ^{er} . — La dépréciation dans l'amortisse- ment normal : son taux.....	106

§ 2. — La dépréciation dans l'amortissement	
supplémentaire	107
A) L'amortissement supplémentaire....	108
B) L'amortissement exceptionnel....	110
Le surprix.....	112
a) La valeur de remplacement.....	113
b) Durée d'amortissement du surprix..	118
§ 3. — La révision des amortissements....	120
CONCLUSION	125

